

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO
Departamento de Derecho Penal



TESIS DOCTORAL

El delito fiscal

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

José Ramón Noreña Salto

Madrid, 2015

José Ramón Noreña Salto



* 5 3 0 9 8 6 2 1 3 5 *
UNIVERSIDAD COMPLUTENSE

x-52-180-7

EL DELITO FISCAL

Departamento de Derecho Penal
Facultad de Derecho
Universidad Complutense de Madrid
1983



BIBLIOTECA

Colección Tesis Doctorales. Nº 191/83

© José Ramón Noreña Salto
Edita e imprime la Editorial de la Universidad
Complutense de Madrid. Servicio de Reprografía
Noviciado, 3 Madrid-8
Madrid, 1983
Xerox 9200 XB 480
Depósito Legal: M-28032-1983

-III-

JOSE RAMON NOREÑA SALTO

"EL DELITO FISCAL"

D I R E C T O R :

DR DON JOSE MARIA RODRIGUEZ DEVEA, CATEDRATICO DE Dº PENAL

DEPARTAMENTO DE DERECHO PENAL

FACULTAD DE DERECHO

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

1 9 8 2

-IV-

I N D I C E

INTRODUCCION	pág.	1
TITULO I: PROBLEMAS GENERALES DEL DELITO FISCAL	pág. 4 bis	
CAPITULO I: LA RELACION TRIBUTARIA	pág.	5
1. Consideraciones previas.	pág.	5
2. La relación tributaria: concepto, elementos, contenido y fundamento.	pág.	6
3. Las infracciones tributarias: concepto y clases.	pág.	8
4. Naturaleza jurídica de las infracciones tributarias.	pág.	12
5. Relación entre el delito fiscal y las infracciones tributarias.	pág.	13
6. Delito fiscal, fraude tributario y evasión fiscal.	pág.	15
7. Otras consideraciones.	pág.	16
CAPITULO II: EL FRAUDE FISCAL Y SU TRASCENDENCIA.	pág.	18
1. Consideraciones estadísticas.	pág.	18
2. Causas del fraude fiscal.	pág.	21
3. Reacción frente al fraude fiscal.	pág.	23
4. Efectos y consecuencias del fraude.	pág.	28
5. La lucha contra el fraude fiscal: medidas aplicables.	pág.	30
CAPITULO III: LA CRIMINALIZACION DEL FRAUDE FISCAL.	pág.	33
1. Consideraciones previas.	pág.	33
2. Argumentos en contra de la criminalización.	pág.	34
3. Argumentos en favor de la criminalización.	pág.	40
4. Requisitos previos a la tipificación del fraude fiscal.	pág.	43
TITULO II: EL DELITO FISCAL EN EL DERECHO COMPARADO.	pág.	45
CAPITULO I: CONSIDERACIONES PRELIMINARES.	pág.	46
CAPITULO II: EL REGIMEN SANCIONADOR DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN ITALIA.	pág.	47
1. La ley de 7 de enero de 1929, N. 4	pág.	47
2. Evolución posterior de la represión del fraude tributario.	pág.	63
a) El decreto legislativo de la Jefatura provisional del Estado, de 7-XI-1947	pág.	63
b) la ley de 11 de enero de 1951, N. 25.	pág.	65
c) el decreto de la Presidencia de la República de 29 de enero de 1958.	pág.	67
d) La "Ley delegada de reforma tributaria", de 9 de octubre de 1971, N. 825.	pág.	70
CAPITULO III: EL DERECHO FRANCÉS Y EL FRAUDE FISCAL.	pág.	76

-VI-

A: Infracciones penales comunes	pág. 77
B: Infracciones penales en materia de impuestos directos	pág. 86
C: Las infracciones penales en materia de tasas sobre cifras de negocios y tasas asimiladas	pág. 89
D: Las infracciones penales en materia de contribuciones indirectas	pág. 90
E: Infracciones penales en materia de registro y timbre	pág. 96
Especial consideración de la naturaleza de la "Amende fiscale"	pág. 98

TITULO III: EL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA: EVOLUCION HISTORICA

1. Consideraciones preliminares	pág. 100
2. El régimen constitucional de 1812 y el Código penal de 1822	pág. 101
3. La ley penal "sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda", de 3 de mayo de 1830	pág. 102
4. La restauración del régimen liberal: la reforma fiscal de 1845 y su repercusión penal	pág. 112
A. El Proyecto de Código criminal de 1834	pág. 120
B. La reforma fiscal de 1845	pág. 120
C. El Código Penal de 1848	pág. 122
D. El Real Decreto de 20 de junio de 1852, sobre jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación.	pág. 124
5. La "ocultación fraudulenta de bienes" en el Código penal de 1870	pág. 125
6. La represión del fraude fiscal en la época de la Restauración.	pág. 133
7. Influencia y pervivencia de los delitos fiscales de los Códigos españoles en Sudamérica	pág. 143
8. La evolución legislativa posterior represora de la evasión fiscal	pág. 153
9. La "Ley sobre medidas urgentes de reforma fiscal": su elaboración y debate parlamentario	pág. 157
	pág. 170

TITULO IV: EL ARTICULO 319 DEL CODIGO PENAL: ESTUDIO SISTEMATICO

CAPITULO I: INTRODUCCION	pág. 182
CAPITULO II: EL BIEN JURIDICO PROTEGIDO EN EL DELITO FISCAL	pág. 183
CAPITULO III: LA ACCION TIPICA	pág. 185
	pág. 193

-VII-

1. La elusión del pago de impuestos.	pág. 194
2. El disfrute ilícito de beneficios fiscales.	pág. 198
3. La defraudación de la Hacienda estatal o local en dos o más millones de pesetas.	pág. 200
CAPITULO IV: SUJETOS ACTIVO Y PASIVO EN EL DELITO FISCAL	pág. 208
1. El sujeto activo del delito.	pág. 208
2. El sujeto pasivo.	pág. 210
CAPITULO V: LA REFERENCIA AL "ANIMO DE DEFRAUDAR".	pág. 212
1. La naturaleza y función del "ánimo de defraudar".	pág. 212
2. Naturaleza, carácter y función de los dos supuestos legales.	pág. 216
3. Las "falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad".	pág. 219
4. La "Negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria".	pág. 221
CAPITULO VI: EL DELITO FISCAL Y LA CULPABILIDAD	pág. 222
1. Consideraciones generales .	pág. 222
2. Circunstancias que han de ser comprendidas por el dolo del sujeto.	pág. 223
CAPITULO VII: CAUSAS DE EXCLUSION DE ALGUNO DE LOS ELEMENTOS DEL DELITO FISCAL	pág. 227
CAPITULO VIII: ELEMENTOS ACCIDENTALES: LAS CIRCUNSTANCIAS MODIFICATIVAS DE RESPONSABILIDAD CRIMINAL.	pág. 229
CAPITULO IX: LA EJECUCION DEL DELITO:	pág. 233
CAPITULO X PARTICIPACION CRIMINAL.	pág. 237
1. Consideraciones previas.	pág. 237
2. Autoría.	pág. 238
3. Especial consideración de las normas relativas a Empresas y personas jurídicas.	pág. 241
4. Complicidad.	pág. 243
5. Encubrimiento.	pág. 243
6. Capacidad.	pág. 243
CAPITULO XI: PLURALIDAD DE DELITOS	pág. 244
1. Concurso real homogéneo de delitos.	pág. 244
2. El delito fiscal continuado.	pág. 245
3. Concurso real heterogéneo.	pág. 247
4. Delitos cometidos como medio para la realización del delito fiscal.	pág. 247
5. Concurso ideal de delitos.	pág. 251
6. Otros delitos relacionados con el delito fiscal.	pág. 255
7. El delito fiscal y las infracciones tributarias previstas en la L.G.T.	pág. 259

-VIII-

CAPITULO XII: LAS CONSECUENCIAS DEL DELITO FISCAL: PENAS APLICABLES.	pág. 267
1. La multa.	pág. 269
2. Penas privativas de libertad.	pág. 270
3. Influencia de las circunstancias modificativas de la responsabilidad en las penas aplicables	pág. 272
CAPITULO XIII: RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO FISCAL.	pág. 273
1. El problema de la responsabilidad civil en este delito.	pág. 273
2. Conceptos que incluye la responsabilidad civil.	pág. 273
3. Reglas generales de responsabilidad civil.	pág. 274
4. Supuestos especiales.	pág. 274
5. Referencia a las garantías que establece la L G T en orden al cobro de la deuda tributaria.	pág. 276
CAPITULO XIV: NORMAS PROCESALES.	pág. 278
1. Los artículos 36 y 37 de la Ley sobre medidas urgentes de reforma fiscal.	pág. 278
2. Jurisdicción y competencia.	pág. 279
3. El requisito de procedibilidad.	pág. 282
4. El procedimiento administrativo previo.	pág. 285
5. Iniciación del proceso penal y tramitación del mismo.	pág. 286
6. Personación en el proceso.	pág. 288
7. La conexidad en los procesos por delito fiscal.	pág. 288
CAPITULO XV: OTRAS CUESTIONES QUE SUSCITA EL DELITO FIS FISCAL.	pág. 290
1. Relación entre el delito fiscal y los sistemas de estimación de la base imponible establecidos en la L.G.T.	pág. 290
2. Entrada en vigor del delito fiscal. Régimen transitorio.	pág. 291
3. El delito fiscal y las infracciones de contrabando	pág. 293
TITULO V: CONCLUSIONES CRITICAS	pág. 294
1. Consideraciones previas.	pág. 295
2. El delito fiscal en España.	pág. 297
3. Perspectivas de futuro del delito Fiscal.	pág. 306
4. La eficacia del artículo 319 del código penal.	pág. 306
5. Presupuestos previos al establecimiento del de lito fiscal.	pág. 308
6. Principios aplicables al delito fiscal.	pág. 315

7. Consideraciones finales.	pág. 317
NOTAS MARGINALES.	pág. 319
Al título I: "Problemas generales del delito fiscal".	pág. 320
Al título II: "El delito fiscal en el D ^o comparado".	pág. 327
Al título III: "El fraude fiscal en España: evolución histórica".	pág. 335
Al título IV: "El artículo 319 del código penal: estudio sistemático".	pág. 343
Al título V: "Conclusiones críticas".	pág. 366
APENDICE DOCUMENTAL.	pág. 371
Al título I: Datos estadísticos	pág. 372
Al título II: PORTUGAL D(decreto-ley 619/76)	pág. 376
Al título III: Jurisprudencia sobre el delito fiscal.	pág. 380
Al título IV:	pág. 386
Proyecto de Ley sobre Medidas urgentes de reforma fiscal.	pág. 397
Informe de la Ponencia de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados:	pág. 398
El delito fiscal en la ley 50/1977, de 14 de noviembre.	pág. 402
Leyes 12/1981 (concierto económico con el País Vasco) y 41/1981, sobre cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña.	pág. 404
Circular del Fiscal del Reino número 2/1978:	pág. 405
Circular del Fiscal General del Estado número 1/1981	pág. 411
BIBLIOGRAFIA GENERAL.	pág. 415

INTRODUCCION

En el curso de las investigaciones necesarias para la elaboración de una tesis sobre el delito de "ocultación fraudulenta de bienes", del artículo 319 del Código penal, la ley 50/1.977, de 14 de noviembre, sobre "Medidas Urgentes de Reforma Fiscal", suprimió aquel tipo penal y, en su lugar, introdujo una prolija regulación, bajo el epígrafe "del delito fiscal", dando una nueva redacción al artículo 319 del Código, al tiempo que dos artículos de la propia Ley establecían determinadas normas procesales.

De este modo, a través del instrumento insólito de una Ley cuyo objetivo fundamental era una reforma fiscal de urgencia, se alteraba el contenido de todo un capítulo del Código penal y se suprimía un precepto que había sido aplicado solamente dos o tres veces a lo largo de más de un siglo de existencia.

Asimismo el nuevo epígrafe del capítulo del Código penal constituye una alusión expresa a un delito sobre el que se ha escrito mucho en los últimos tiempos.

Obligado a reconducir mi estudio, en lo que al Derecho penal español vigente se refiere, al nuevo tipo descrito en el artículo 319 del Código, de complicada y prolija redacción, me llamó de inmediato la atención la abundante literatura de urgencia, tal vez acorde con el epígrafe de la ley, vertida sobre el nuevo tipo penal, como da buena fe la bibliografía recogida al final de esta Memoria. Adelanto desde este momento que, junto a ejemplos de exposición fundamentada del delito fiscal, hay ejemplos de literatura auténticamente desafortunada, especialmente en un librito editado por el Ministerio de Hacienda con motivo de la publicación de la ley.

Pese a la cantidad de estudios realizados en torno a esta nueva figura penal, he procurado seguir un camino propio de investigación y exposición: desde el primer punto de vista, surpió

inmediatamente la cuestión de las razones que pudieren motivar la sustitución de un tipo penal inaplicado en la práctica por otro de regulación evidentemente más compleja y, por tanto, al menos a primera vista, de más difícil aplicación; en consecuencia, si las dificultades que, en orden a sus elementos constitutivos, ofrece el nuevo precepto no darán lugar a que el mismo resulta totalmente inútil, y sea aplicado a los hechos que puedan quedar inculminados en él con la misma frecuencia que lo fue el delito que vino a sustituir, y que otros numerosos artículos del Código penal. En definitiva, si es procedente o conveniente la tipificación penal del fraude fiscal en todas o algunas de sus manifestaciones, o, por el contrario, las garantías de la Administración para el cobro de sus créditos tributarios, y la rapidez y contundencia de las sanciones administrativas aplicables a las infracciones tributarias son suficientes para la lucha contra el fraude fiscal, en unión de determinados instrumentos extrajurídicos, especialmente de recopilación de datos económicos de los contribuyentes.

Tras la investigación llevada a cabo, influida por las cuestiones expuestas, la exposición de los resultados de aquélla sigue un camino lógico que es conveniente exponer aquí, de modo que pueda apreciarse la interrelación existente entre los diferentes títulos y epígrafes en que se divide la exposición:

Comienza la misma con un tratamiento de determinados problemas generales, y conceptos que son precisos para comprender la mecánica del delito fiscal: entre ellos, el de relación tributaria, por cuanto la misma es el marco jurídico en que puede desarrollarse la conducta constitutiva del delito fiscal; las infracciones tributarias, que constituyen las diversas modalidades de incumplimiento de las obligaciones que surgen, a cargo del llamado "sujeto pasivo de la relación tributaria", en el seno de ésta; el fraude tributario como modalidad de infracción tributaria, y, por

tanto, de incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Seguidamente se trata de determinar la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, y la relación que pueda existir entre el delito fiscal y aquéllas, y el sentido que ofrecen determinados términos, a menudo empleados como sinónimos.

Después, se tratará de exponer el volumen y importancia del fraude fiscal, las cifras que se manejan en torno a la cuantía y trascendencia del fraude, las causas que dan lugar a la aparición del mismo y a su extensión, la reacción, tanto social como administrativa o jurisdiccional que se observa frente a dicho fenómeno, y los efectos que en una serie de órdenes produce la generalización del fraude tributario, y los medios que se emplean o pueden emplearse en la lucha contra el mismo, para llegar al tratamiento de la criminalización de todas o algunas manifestaciones de la evasión fraudulenta de los tributos, es decir, del delito fiscal: los diversos argumentos que se han esgrimido en favor y en contra del delito fiscal, y los requisitos que, en su caso, han de concurrir previamente a la posible tipificación penal del fraude tributario.

Antes de entrar en la exposición de cómo ha sido regulado el delito fiscal en España, y del estudio sistemático del artículo 319 del Código penal, se trata del delito fiscal en la legislación de dos países culturalmente muy próximos a España: Francia e Italia: investigación centrada exclusivamente en la legislación vigente actualmente en ambos países, ante la imposibilidad material de una investigación a fondo de los antecedentes históricos de ambos países.

La exposición de la legislación española referida al delito fiscal se divide en dos partes: en primer término, las leyes que históricamente han sancionado el fraude tributario penalmente, durante los siglos XIX y XX, con exclusión, por tanto, de referencias, salvo alguna nota marginal, a la legislación del Antiguo

Régimen. En esta parte se tratará también de la escasísima jurisprudencia que se ha ocupado del fraude tributario desde la óptica penal.

En segundo lugar, se expondrá el estudio sistemático del artículo 319 del Código penal, los elementos constitutivos del nuevo delito fiscal, con referencia al texto del Proyecto de Código penal y a la aplicación de este artículo en la práctica..

Finalmente, se indicarán y en su caso, justificarán, las conclusiones a que, en orden a la actual regulación del delito fiscal, en relación con el problema del fraude tributario, los antecedentes históricos y el derecho comparado, he llegado en cuanto se refiere a todos los aspectos que se hayan tratado en los epígrafes anteriores.

-4 bis-

"PROBLEMAS GENERALES DEL DELITO FISCAL":

I: EL MARCO DEL DELITO FISCAL (LA RELACION TRIBUTARIA)

II: EL FRAUDE TRIBUTARIO Y SU TRASCENDENCIA:

III: LA CRIMINALIZACION DEL FRAUDE FISCAL.

"PROBLEMAS GENERALES DEL DELITO FISCAL"
=====

1. Consideraciones previas:

Según la nueva redacción del artículo 319 del Código penal, introducida por la Ley sobre Medidas Urgente de Reforma fiscal:

"Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Nación, da estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas".

De la redacción de este precepto pueden extraerse, en una primera lectura, y sin perjuicio de un examen más detenido de la regulación legal, que se hará después, ciertas características definitorias de este delito:

Primera: El delito fiscal puede cometerse mediante la elusión del pago de los impuestos, o mediante el disfrute ilícito de beneficios fiscales, siempre que cualquiera de ellos suponga una cuantía impagada de dos o más millones de pesetas: en realidad, el disfrute ilícito de beneficios fiscales constituye una modalidad de elusión del pago, por cuanto el beneficio fiscal se traduce en una reducción o exención de la cuota tributaria en principio procedente.

Segunda: Estas conductas se caracterizan por la presencia de la idea de fraude: el artículo 319 habla de "el que defraude", no simplemente del que impague la cuota procedente. En cierto modo, el término "fraude" puede ser entendido como "conducta que consiste en engaño, acción contraria a la verdad o a la rectitud, de la que resulta perjuicio para otro" (1) y que, por tanto, se compone de dos elementos fundamentales, unidos en relación de causa a efecto: la acción contraria a la verdad, o, más genéricamente, a la rectitud, y el subsiguiente perjuicio para un tercero

que, en el caso del delito fiscal, es de carácter económico.

Cuarta: El delito fiscal surge en el seno de una relación jurídica de carácter tributario, y consiste esencialmente en una forma de incumplimiento de la obligación tributaria de pago que surge de aquélla y constituye su contenido.

La afirmación de que el delito fiscal consiste en una de las manifestaciones del incumplimiento de las obligaciones tributarias exige la exposición de una serie de conceptos imprescindibles para la comprensión de la naturaleza y elementos constitutivos del delito fiscal: es preciso determinar el concepto y elementos de la relación tributaria, presupuesto necesario para la existencia de un derecho de la Hacienda Pública que la conducta en que consiste el delito fiscal pretende hacer ineficaz.

También es imprescindible la referencia a las infracciones tributarias, que constituyen diversas modalidades de incumplimiento de las obligaciones fiscales, y de las que el delito fiscal puede constituir una modalidad o especie; por último, se emplean frecuentemente varios términos para explicar el fenómeno del incumplimiento de las obligaciones tributarias, que será preciso exponer: se trata del "fraude tributario" (o fiscal) y de la evasión fiscal.

2. La relación tributaria: concepto, elementos, contenido y fundamento

Puede definirse la relación tributaria como aquélla que surge, por virtud del poder financiero del Estado o de otros Entes Públicos, entre éstos y un particular, persona física o jurídica, por la realización por ésta de un hecho, llamado hecho imponible, y que constituye, por tanto, el presupuesto de hecho de la relación, en virtud de la cual surge una obligación a cargo del particular y el consiguiente derecho tributario en favor del Ente Público (2)

Los elementos personales que intervienen en la relación tributaria son:

De una parte, el sujeto pasivo, que puede ser una persona física o jurídica (4). Este particular es el deudor tributario, pero no puede ser identificado en todo caso con el contribuyente, ya que el concepto de sujeto pasivo es legalmente más amplio que aquél, al incluir al sustituto del contribuyente, persona que, "por imposición de la Ley, y, en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria", según el artículo 32 de la L G T .

De otro lado, el Ente Público, sujeto activo de la relación tributaria, que puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo, y que, en la individual relación tributaria puede ser no sólo el Estado o un Ente Local, sino también otro Ente Público en cuyo favor se haya establecido el tributo correspondiente (5).

El contenido de la relación tributaria está concretado en la obligación tributaria que pesa sobre el sujeto pasivo, y el correlativo crédito en favor del sujeto activo, que se traduce no sólo en el derecho a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, sino en toda una serie de obligaciones accesorias a la principal, como pueden ser la presentación de declaraciones, auto liquidaciones, llevanza de contabilidad, conservación de copias o matrices, todas ellas a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria.

El fundamento próximo, o presupuesto de hecho de la relación tributaria, es el llamado "hecho imponible", de naturaleza jurídica o económico, fijado por la ley, y cuya realización origina el nacimiento de la relación tributaria y consiguiente obligación fiscal.

El fundamento último o remoto de la relación tributaria

lo constituye el Poder financiero del Estado o del correspondiente Ente Público, poder financiero que consiste en la facultad que estos Entes tienen de establecer su propio sistema de ingresos y gastos (6), y que puede ser originario o derivado (7) y se fundamenta a su vez en la soberanía del Estado, "de la que constituye una manifestación" (8), atributo del Estado y base de todas las facultades que a éste se reconocen para el logro de sus diferentes fines.

3. Las infracciones tributarias: concepto y clases.

Partiendo de la idea de que el contenido de la relación tributaria consiste en una obligación a cargo del sujeto pasivo y un correlativo derecho del que es titular el Ente Público, es preciso aludir a las diferentes actitudes que aquél puede adoptar frente a su obligación: para ello se parte del supuesto de que dicha relación ha nacido ya, de modo que quedan excluidas las conductas consistentes en la no realización del hecho imponible, totalmente lícitas, ya que si no se realiza el hecho imponible no surge la relación tributaria.

El sujeto pasivo de la relación tributaria puede proceder al cumplimiento de la obligación tributaria, tanto en su aspecto principal como en los accesorios, o bien puede eludir el mismo: este incumplimiento de las obligaciones tributarias constituye una infracción tributaria, que es "toda modalidad de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinan, por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustanciales de realización de prestaciones tributarias o deberes formales de colaboración con la Administración financiera para dar efectividad a los créditos fiscales (9) Desde una perspectiva formal, constituye la infracción tributaria

una violación de las normas fiscales, por cuanto infringe con una acción u omisión sus preceptos vinculantes; desde un punto de vista material, consiste en el incumplimiento de los deberes y obligaciones que constituyen el contenido de la relación jurídico tributaria (10).

Las infracciones tributarias pueden ser clasificadas según diferentes criterios: se resaltarán aquellos que puedan relacionarse con el delito fiscal, en cuanto que éste pueda quedar incluido en alguna de sus categorías, siempre con carácter general, y sin perjuicio de la regulación legislativa, que se examinará más adelante (11).

Por razón de las normas vulneradas, LOPEZ BERENGUER (12) distingue entre infracciones reglamentarias, fiscales y penales, clasificación a la que atribuye importancia por su influencia en las sanciones a que dan lugar, pues las infracciones reglamentarias suelen ser sancionadas de modo fijo y automático; las fiscales, mediante sanciones de naturaleza patrimonial y correccional, y las penales, con penas correccionales de naturaleza económica y personal; pero esta clasificación es puramente formal, ya que sólo atiende al rango y naturaleza de la norma jurídica sancionadora, y no a la posible naturaleza de la infracción, o a los hechos que la constituyen. Además, no explica las razones de adscripción de las infracciones a un grupo u otro, no fundamenta dicha inclusión, pues ^{se}atiene exclusivamente al hecho formal de la norma en que se describen y sancionan unas u otras infracciones.

Atendiendo al momento en que se produce la infracción tributaria, en relación con el desarrollo de la obligación fiscal, la infracción puede cometerse, bien en el mismo momento de realizarse el propio hecho imponible, bien en el de liquidación de la cuota tributaria, así como en el momento o tiempo que medie entre

aquél y éste, o, finalmente, en la fase de cobro de la cuota tributaria ya liquidada.

Conforme a esta clasificación, debe tenerse en cuenta que las infracciones que se cometan en el primer momento y en la fase inmediatamente anterior a la de liquidación, así como en ésta, dificultan extraordinariamente, o pueden hacerlo, el que la Administración pueda llegar a conocer la realización del hecho imponible, su cuantía, o determinadas circunstancias que influyen en la cuantificación de la deuda tributaria. En cambio, las infracciones realizadas en el tercer momento, junto a los supuestos de retraso o mero incumplimiento del pago de la obligación tributaria suponen que la Administración ya conoce la cuantía de la deuda tributaria, que ha sido ya liquidada, y la Administración se encuentra con una serie de poderes reconocidos por la Ley en garantía de su crédito, que no procede examinar aquí (13); algunas de estas conductas pueden encontrar cabida también en otros artículos del Código, además del 319.(14)

Por razón de la causa, LOPEZ BERENGUER distingue entre infracciones voluntarias y no voluntarias, incluyendo entre las segundas las debidas a fuerza mayor, ignorancia de la ley y error en su aplicación, que, o bien no son propiamente infracciones, es como es el caso de la fuerza mayor, o pueden incluirse dentro de las infracciones culposas.

Entre las infracciones tributarias voluntarias, cabe distinguir entre las que pueden imputarse al autor a título de dolo de aquellas que deban serlo a título de culpa. LOPEZ BERENGUER distingue, entre las dolosas, aquellas en que interviene un dolo penal de aquellas otras realizadas con un dolo meramente fiscal: con este criterio formalista, excluye de las infracciones penales las debidas a culpa del sujeto pasivo de la relación tributaria y atiende, en las dolosas, a un criterio apriorístico y artificioso.

so, pues no existe en principio diferencia alguna sustancial entre un dolo penal y un dolo tributario en orden al incumplimiento de las obligaciones tributarias, salvo el que se deriva de la tipificación penal de unas u otras conductas, pero, en todo caso, el dolo será el mismo.

GIOVANNI FLORA (15), siguiendo este mismo criterio clasificatorio, distingue entre comportamientos "fraudulentos" y "no fraudulentos", de modo que aquéllos deben suponer el empleo de maniobras fraudulentas: esta clasificación, que va en cierto modo más allá de la anterior, le permite afirmar que debe reservarse la aplicación de sanciones penales a las infracciones fraudulentas y a aquéllas que vayan acompañadas de determinados delitos comunes, como la falsedad documental o el abuso de confianza, porque se traducen en una modalidad fraudulenta de conducta.

Además, puede establecerse clasificaciones de las infracciones tributarias en base a la naturaleza de la obligación infringida, según se trate de obligación material o principal, es decir, el pago de la deuda tributaria, o formal o accesorio, porque las primeras causan un inmediato perjuicio al sujeto activo de la relación tributaria, en tanto que las segundas tienden a la causación de dicho perjuicio, pero no lo ocasionan por sí mismas; en muchos casos, el incumplimiento de la obligación principal irá acompañado de la elusión de otras accesorias, que quedarían englobadas en la infracción principal.

Esta clasificación sirve a GIOVANNI FLORA (17) para entender que "podría recurrirse a la previsión de una pena criminal para las violaciones de las obligaciones principales, y a una menos severa sanción administrativa para la violación de las accesorias".

La clasificación legal es la que establece el artículo 77, 3, de la L G T, con total independencia de las clasificaciones doctrinales, cuando establece que

nes doctrinales, cuando establece que "las infracciones tributa_ rias podrán ser: a) Simples infracciones; b), de omisión, y c), de defraudación". Más adelante se expjondrá esta clasificación legal y las diferentes conductas que integran cada uno de los tres tipos de infracciones, así como las relaciones existentes entre éstas y el delito fiscal. (18)

4. Naturaleza jurídica de las infracciones tributarias.

Consideradas las infracciones tributarias como aquellas conduc_ tas, positivas o negativas, del sujeto pasivo de la relación tribu_ taria que constituyen una transgresión de las normas jurídicas que rigen aquélla y con las que se incumplen las obligaciones tributa_ rias, cuya realización lleva aparejada una sanción prevista en la propia Ley General Tributaria, por el mero hecho de su comisión, y de forma independiente a las medidas encaminadas a la restaura_ ción de la situación jurídica existente antes, o la que procede_ ría de no haberse cometido la infracción tributaria (indemnizacio_ nes, pago de cuotas no abonadas, recargos por demora, etc), consi_ dero que estas infracciones, y las normas que las tipifican son penales, entendiendo este término en un sentido amplio, de modo que no existe diferencia sustancial entre el injusto penal y el ilícito fiscal, por cuanto la única diferenciación entre uno y otro es puramente formal. (19).

En consecuencia, las infracciones tributarias tienen naturaleza penal, por cuanto las normas que a ellas se refieren constituyen descripciones de determinadas conductas, cuya realiza_ ción lleva aparejada la imposición de sanciones de carácter pura_ mente represivo. Ahora bien: dentro de este carácter de normas penales, no forman parte sin embargo de las puramente criminales, entendiendo por tales aquellas normas de carácter penal que, adem_ más de tipificar CONDUCTAS CUYA REALIZACION ES SANCIONADA CON UNA

pena, exigen que dicha sanción sea impuesta por un Tribunal penal tras el correspondiente proceso criminal, tal como resulta del artículo Primero de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en relación con el mismo artículo del Código penal.

Por tanto, la naturaleza de las infracciones tributarias es penal, aunque no criminal, diferenciándose de los delitos por criterios estrictamente formales, derivados de razones de política criminal, que exigen que sean considerados delitos sólo las infracciones más gravemente lesivas para la convivencia humana, de modo que se establece una diferente regulación del procedimiento requerido para la persecución y sanción de las infracciones tributarias no delictivas, procedimiento administrativo, mientras que los delitos, y el delito fiscal en particular, exigen un proceso penal (20)

5. Relación entre el delito fiscal y las infracciones tributarias.

De los conceptos expuestos del delito fiscal e infracciones tributarias, así como de las clasificaciones que, de éstas, se acaban de exponer con carácter provisional, y, sin perjuicio de ulteriores precisiones, puede afirmarse que entre aquél y éstas existe una plena identidad en cuanto a su naturaleza y estructura externa, de modo que el delito fiscal no constituye más que una especie dentro del género de las infracciones tributarias, y que la penalización o despenalización de determinadas conductas infractoras debe obedecer a razones de política criminal: el delito fiscal como infracción tributaria que es, constituirá una acción u omisión del sujeto pasivo de la relación tributaria con la que transgrede la obligación sustancial de pago del tributo, y, por tanto, impide al sujeto activo el cobro de la cuota tributaria de la que es acreedor

Si se relaciona esta afirmación con una de las clasificaciones de las infracciones tributarias, debe llegarse a la afirmación de que, normalmente, no debe llegarse a la criminalización de las infracciones tributarias que consistan en el incumplimiento de obligaciones accesorias, salvo que vayan directamente encaminadas al logro de una infracción sustancial, y, por tanto, produzcan o puedan producir inmediatamente un perjuicio económico al sujeto activo de la relación tributaria.

En todo caso, la consideración del diferente régimen a que se verá sometida una infracción tributaria criminalizada y otra que no lo esté, da lugar a que sólo las infracciones tributarias más graves sean merecedoras, en su caso, de criminalización: de este modo, podrán ser criminalizadas tanto las infracciones que se cometan en el momento de realización del hecho imponible como las que se refieran al proceso de liquidación de la cuota tributaria o de cobro de ésta. En cambio, no deberían criminalizarse las infracciones culposas, sin perjuicio de las sanciones puramente fiscales que pudieran arbitrarse: de este modo, sólo podrían o deberían criminalizarse, si acaso, las infracciones dolosas, que algún autor (21) circunscribe aún más, para limitarla la criminalización a las infracciones caracterizadas por el empleo de fraude.

De la identidad fundamental que existe entre el delito fiscal y las infracciones tributarias debe seguirse, según parecer general, la aplicación a las infracciones tributarias de los principios del Dº penal, y, concretamente:

De legalidad, exigencia imprescindible de todo Estado de Derecho cuando se trata de imponer sanciones a determinadas conductas, como garantía de certeza y seguridad jurídica para el ciudadano; principio de legalidad que ha de afectar no solamente a las infracciones, sino también a las sanciones.

De culpabilidad, en cuanto no pueden considerarse infrac

ciones tributarias los casos en que el incumplimiento de la obligación se produce sin dolo ni culpa del sujeto, sin perjuicio de que pueda presumirse que concurre la voluntad del sujeto, y deba ser éste el que demuestre su inculpabilidad (22)

G. Delito fiscal, fraude tributario y evasión fiscal

Desde una perspectiva general, sin atender por ahora a la regulación positiva del delito fiscal, una de las características que podrían concurrir en el mismo sería el empleo de fraude, que parece en principio recogido en el artículo 319 del Código cuando dice que "cometerá delito fiscal el que defraude". (23) De este modo, "delito fiscal" y "fraude tributario" son conceptos directamente relacionados, por cuanto la realización de aquél parece constituir una manifestación de éste.

El fraude tributario consiste fundamentalmente en la acción de procurarse, por medio de un artificio o engaño, un beneficio injusto en perjuicio de la Hacienda (24), de modo que el delito fiscal podría estar constituido por aquellas conductas de fraude que hayan sido tipificadas en una ley penal, a las que ésta asocia una sanción igualmente constitutiva de pena criminal.

Cuestión diferente, aunque relacionada con la anterior, es la de determinar si todo fraude a la Hacienda Pública debe ser criminalizado, o sólo las formas más graves, gravedad que podrá venir determinada por distintos criterios: medios fraudulentos empleados, cuantía del perjuicio causado a la Hacienda, o ambos a la vez (25).

Entre "delito fiscal" y "evasión tributaria" existe también cierta relación: en primer término, es preciso destacar que el concepto de evasión no es muy preciso (26), aunque puede entenderse por tal todos aquellos casos en que el deudor tributario se sustrae al cumplimiento de su obligación tributaria en forma

no legal, si se refiere el concepto a una relación tributaria individualizada, pues también sirve para aludir al volumen total o proporción de cuotas tributarias debidas al Estado y que ésto no logra ingresar en las arcas por la conducta elusiva de los contribuyentes, concepto éste que destaca el aspecto sociológico del problema del fraude fiscal.

Entre "evasión fiscal" y delito parece existir también una relación de género--especie, pues, como destaca SAINZ DE BUJANDA (27), "el fraude constituye una especie cualificada de sustracción del impuesto", cuya diferencia radica en los medios empleados pues, en el caso del fraude, debe entenderse que se trata de "un comportamiento intencional dirigido a inducir a error a los órganos administrativos o jurisdiccionales ". De este modo, el delito fiscal, en cuanto constituye una modalidad de fraude, sería una de las formas de manifestación de la evasión fiscal, es decir, constituiría una conducta de evasión tipificada penalmente.

7. Otras consideraciones.

En las páginas anteriores se ha esbozado un esquema del ámbito en que se desenvuelve el delito fiscal, partiendo de la descripción contenida en el artículo 319 del Código penal, porque es preciso enmarcar el delito fiscal en el ámbito de la relación tributaria, y llegar a la afirmación de que constituye una forma en que pueden manifestarse los incumplimientos de las obligaciones que de dicha relación surgen, y fundamentalmente de la obligación principal, que es la de pago del impuesto; por otra parte, esta conducta se caracteriza porque el obligado al pago incumple su obligación mediante fraude.

Además, al constituir el delito fiscal una modalidad de incumplimiento de la obligación tributaria de pago, pertenece a la cate

goría de las infracciones tributarias, es decir, se trata de una infracción tributaria elevada a la categoría de delito por razones de política criminal. Y el empleo de fraude que parece concurre en su comisión da lugar a que quede incluido dentro de las infracciones defraudatorias.

Partiendo de la afirmación de que el delito fiscal es una infracción tributaria criminalizada por razones de política criminal, es preciso determinar cuáles son estas razones, y cómo se justifican: si debe ser criminalizado o no el fraude fiscal, e en su totalidad o en alguna de sus manifestaciones. Determinar la importancia real del fraude tributario, sus causas y consecuencias, y, en su caso, los criterios que, en el supuesto de criminalización del fraude tributario, deben presidir su tipificación penal.

II: EL FRAUDE FISCAL Y SU TRASCENDENCIA

Como se exponía en páginas anteriores, el término "fraude fiscal" tiene varios sentidos, por cuanto puede significar, desde una perspectiva económica, el volumen de ingresos que el Estado y otros Entes Públicos debieran haber obtenido y no pudieron como consecuencia de acciones ilegales de incumplimiento de sus obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, término, por tanto, sinónimo de "evasión fiscal", en tanto que en un sentido jurídico su significado es más restringido, pues equivale al perjuicio económico padecido por la Hacienda Pública mediante algún artificio de la persona obligada al pago del tributo correspondiente.

En este capítulo se trata de determinar la trascendencia social, no sólo jurídica, del fenómeno del fraude, que, por tanto, se toma en su sentido económico más amplio, equivalente a evasión fiscal, es decir, todos los casos de ingresos tributarios no efectuados por las personas obligadas a ello, aunque no revistan sus conductas el carácter de fraude en un sentido estricto.

1. Consideraciones estadísticas.

Antes de entrar en la exposición de los datos estadísticos relativos a la evasión fiscal, es preciso resaltar la existencia de una corriente de opinión, muy generalizada, en el sentido de que el fraude fiscal se encuentra muy extendido y es prácticamente imposible conocer el volumen real del mismo, e incluso que existen legislaciones fiscales que ya parten de la existencia de un alto volumen de fraude y pretenden obviar el mismo mediante una elevación de los tipos impositivos.

La falta de datos referidos a otros países obliga a circunscribir la referencia a España, con las indicaciones expresadas

La dificultad que ofrece la cuantificación del fraude fiscal aumenta en los casos en que, como en nuestro país, junto al sistema de estimación directa para la fijación de la base imponible, único supuesto en que se determina el valor real del hecho imponible para la liquidación posterior de la correspondiente cuota tributaria, determinación que, a su vez se realiza mediante la declaración del sujeto pasivo de la relación tributaria, o de documentos presentados por el mismo o de los datos consignados en los libros y registros comprobados administrativamente (29), concurren otros, como el de fijación objetiva, en que, según el artículo 49 de la L G T, "la determinación singular o global de las bases tributarias se verifica sirviéndose de signos, índices o módulos previstos en la ley propia de cada tributo", de modo que el fraude sólo podrá existir propiamente mediante una ocultación del hecho imponible, pues, una vez acreditado éste, la liquidación de la cuota tributaria se realiza por medio de los criterios que establece la Ley, y no por el valor económico del hecho imponible en el momento de su realización.

Asimismo, la existencia de convenios con los contribuyentes y evaluaciones globales supone que el Estado tácitamente reconoce la existencia del fraude o, al menos, renuncia a investigar las reales bases imponibles, limitándose a cobrar la cantidad global fijada en el convenio.

Sobre estas consideraciones, ALBIÑANA (30), realizó un breve estudio basado en la legislación entonces vigente en España, en el que, tras exponer las dificultades de determinación en cifras aproximadas del volumen de fraude, por cuante la información estadística de la Administración sólo permitía cálculos aproximados, llegaba a diferentes conclusiones, según el tipo de impuestos, de modo que, en aquellos tributos en que regía el sistema de evaluación global o convenio con los contribuyentes, la evasión que p

podiera haber sido refrendada por la propia Administración al utilizar estos procedimientos; tras examinar los diferentes tributos llegaba a las siguientes conclusiones:

En el año 1.959, la presión tributaria real alcanzaba el 25 %, y el fraude no afectaba a la recaudación total deseable, sino a la justicia en la distribución de la presión tributaria, porque defrauda más quien más puede defraudar, y las cantidades no ingresadas por el fraude lo eran a través de un aumento de los tipos impositivos.

SANCHEZ GIL (31) llega a la conclusión personal de que el fraude alcanza de un 25 a un 40% de lo que se debería pagar al Estado.

El Fiscal del Tribunal Supremo, en cambio, en la Memoria de 1.977, recoge los datos aportados por la Asociación para el Progreso, según los cuales, calculando en 100 la presión tributaria teórica de un país, en España el fraude se sitúa entre el 60 y el 70%, mientras que en Estados Unidos y Escandinavia asciende a sólo un 10 ó un 20%, y en los países de la Comunidad Económica Europea se situaría entre un 30 y un 40%.

SERRANO GOMEZ (32) recoge la opinión de SAINZ DE BUJANDA de que el fraude puede llegar al 90%, y en la encuesta por él realizada obtiene de los encuestados la impresión de que el fraude se eleva al 92,85%.

Por último, MARGALLO RIAZA y GARCIA LOPEZ (33) dicen que el 93% de los españoles practican el fraude.

De esta amplia variedad de cifras, debidas sin duda a la dificultad de establecer el volumen real del fraude, puede afirmarse:

Primero: El volumen de fraude en España alcanza cifras altas, incluso preocupantes y muy superiores a las de otros países industrializados.

Segundo: El fraude tiene, sin embargo, una relativa incidencia en los ingresos del Estado: es decir: el volumen de la evasión fiscal no se corresponde exactamente con las cantidades que el Estado ha dejado efectivamente de percibir.

Tercero: para ello, el Estado utiliza determinados instrumentos compensatorios del fraude: especialmente, el aumento de la presión tributaria, a través de una elevación de los tipos impositivos.

Cuarto: el propio Estado reconoce el hecho del fraude y su extensión al admitir, por razones fundamentalmente de comodidad en la gestión tributaria, sistemas de fijación de las bases tales como la estimación objetiva, las evaluaciones globales y los convenios con grupos de contribuyentes.

Quinto: El aumento de la presión fiscal produce como efecto inmediato un aumento de la evasión fiscal por parte de quienes pueden eludir sus obligaciones tributarias, con lo que se acentúan las desigualdades de trato entre diferentes grupos de contribuyentes.

2. Causas del fraude fiscal.

Por causas del fraude fiscal han de entenderse todas aquellas circunstancias que, de un modo u otro, han ayudado a la creación de una reacción social de realización del fraude tributario, o, al menos, de falta de rechazo del fenómeno de la evasión fiscal.

Las causas del fraude pueden ser remotas o próximas: entre aquéllas se ha aludido a determinadas características del sistema tributario del Antiguo Régimen (34).

Entre las causas próximas del fraude fiscal en España, se habla de la llamada "contribución sobre beneficios extraordinarios" (35), cuya regulación establecía tipos elevados, que oscilaban entre el 40 y el 80%, pudiendo concurrir con otros impuestos,

y su aplicación retroactiva suponía incluso la práctica confiscación de la base imponible.

Otras causas más próximas o actuales, comunes a todas las legislaciones son sistematizadas por ROSIER (36), así:

a) Causas técnicas:

1. Elevación de las tarifas y abuso de la progresividad excesiva
2. Intervencionismo fiscal, a través de la consideración de los tributos como instrumentos con fines extrafiscales (por ejemplo, de política económica.
3. El espíritu de fiscalidad de las administraciones tributarias o exceso de celo de los funcionarios.
4. El recurso excesivo a la fiscalidad directa, que exige la colaboración del contribuyente.
5. La utilización excesiva de la declaración fiscal.
6. El incremento del número de impuestos generales.
7. La utilización fiscal de la contabilidad comercial.
8. La subjetivización creciente de los impuestos.
9. La imposición de las ganancias aleatorias y de las plusvalías.
10. La multiplicación de dobles imposiciones sobre un mismo hecho imponible.
11. La categorización abusiva de los contribuyentes.
12. La exageración de las inmunidades y exenciones.

b) Causas psicológicas (morales o sociales)

1. La desaparición de la conciencia fiscal, de modo que ^{no} sólo no se reprueba el fraude, sino que se tolera y aplaude.
2. La aparición de consejeros fiscales que, en muchos casos, aseso ran sobre los procedimientos de fraude.
3. El papel fiscal de las agrupaciones (sindicatos, asociaciones, federaciones, colegios) profesionales.
4. Causas más sutiles serían: la hostilidad de ciertos economistas

así como de ciertos moralistas (defensores estos últimos de la doctrina merepenalista de las leyes fiscales), junto a la actitud "comprensiva" de algunas Autoridades eclesiásticas, y las distinciones sutiles de ciertos juristas, cuando ponen sus conocimientos al servicio del fraude.

3. Reacción frente al fraude fiscal.

La casi unánime opinión acerca del alto volumen de fraude en España, que sólo se diferencia en cuanto a la proporción exacta del mismo, obliga a determinar qué reacción ha existido o existe frente a este fenómeno nacional.

El tema de la reacción frente al hecho del fraude debe ser desarrollado desde tres perspectivas: en primer lugar, la social, es decir, qué actitud adoptan los ciudadanos frente al hecho de la evasión fiscal; en segundo término, legislativo y administrativo, es decir, las medidas legales o reglamentarias que se han arbitrado para reducir al máximo del fraude; por último, la judicial, es decir, qué aplicación han hecho los Tribunales de las disposiciones legales sancionadoras del fraude fiscal, especialmente penales, pero circunscrita exclusivamente a los datos estadísticos de que hemos podido disponer.

En cuanto a la reacción social se refiere, es difícil de determinar claramente, tanto por la complejidad del fenómeno de la evasión fiscal como por la concurrencia en muchos casos de sentimientos ambivalentes frente al fraude (37). Así, las medidas previstas en el apartado VIII de la Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, relativas al "Secreto bancario" y colaboración en la gestión tributaria han sido contestadas por diversos sectores sociales.

Ante la imposibilidad de verificar una encuesta para apreciar la reacción social frente al fraude fiscal, recojo aquí algunos datos de la encuesta realizada por SERRANO GOMEZ (39). Entre ellos, destacan:

El 74,44% de los encuestados entienden que debe denunciarse a quien no pague los impuestos, pero sólo dos terceras partes de éstos se atreverían de denunciar personalmente a un defraudador.

La casi totalidad de los encuestados declara que debe pagarse íntegramente los impuestos si son justos.

Frente a las afirmaciones anteriores, casi la mitad de los encuestados dicen que no tendrían remordimientos de conciencia por dejar de pagar íntegramente los tributos, y está dispuesta a pagar menos de lo que les corresponde; es decir, que el impago total o parcial de los impuestos no tiene repercusiones en la conciencia moral de la mitad de los encuestados.

La reacción, sin embargo, varía cuando hay peligro de que el fraude sea descubierto: mientras que un 43% aproximadamente está dispuesto a defraudar si el fraude no fuera descubierto, la proporción baja a un 28% cuando existen pocas posibilidades de que el fraude ^{no} fuera descubierto, y al 3,85% si hubiera seguridad de que el fraude iba a ser descubierto. De este modo se observa que, si bien el constreñimiento moral al cumplimiento de los deberes fiscales está poco extendido, aunque los tributos fueran justos, el mejor medio para lograr el cumplimiento de los deberes fiscales por parte de los ciudadanos es el establecimiento de unos mecanismos de inspección lo más eficaces posibles.

Otros datos relevantes de la encuesta, y que completan los anteriores son:

A la mayoría de los encuestados (67% sobre 750) les parece mal que otros defrauden. El 85% piensa que, en España, todo el que

puede, defrauda; y el 75 % considera que en España no está mal visto defraudar al Fisco (39)

En suma, aunque es difícil llegar al establecimiento de unas conclusiones relativas a la reacción social frente al fraude tributario, sin caer en el peligro de una excesiva generalización, parece existir una difusa conciencia social contraria a la evasión tributaria; pero esta conciencia se manifiesta principalmente frente al fraude practicado por otros y, en cambio, adopta una actitud de defensa u justificación del fraude propio.

Esta difusa conciencia social de rechazo del fraude no parece descansar en razones éticas o morales, o éstas son muy leves, de modo que se reconoce por los propios encuestados la necesidad de establecimiento de unos mecanismos de constreñimiento exterior al cumplimiento de los deberes fiscales y, especialmente, la potenciación de los mecanismos de inspección tributaria, que, a su vez, podrían contribuir a crear una recta conciencia fiscal (40)

En cuanto a la reacción legislativa y jurisprudencial, se prescinde aquí del estudio de las normas dictadas en represión del fraude tributario, entre las que destaca el sistema de infracciones y sanciones previstas en la L G T , cuyo contenido se expondrá más adelante. (41).

En el estudio de la evolución histórica del delito fiscal en España se expondrá una serie de disposiciones legales dictadas para la represión del fraude fiscal, de variada índole, pero de cuya aplicación práctica existen pocas noticias. (42).

En el año 1.976, la Dirección General de Inspección Tributaria dicta unas Instrucciones (43) según las cuales, "La inspección de los tributos debe hacer constante uso de las facultades que le atribuyen, entre otros, los artículos 35, 2; 109; 110 y 140 de la Ley General Tributaria y, en los casos en que el buen juicio del inspector actuuario estime pertinentes o ejemplares, deberá

invocar el artículo 319 del Código Penal vigente, bajo apercibimiento de cursar por conducto reglamentario el correspondiente tanto de culpa a la jurisdicción penal, debidamente documentado".

Esta instrucción establece, o, mejor, indica a los funcionarios encargados de la Inspección tributaria, la conveniencia de denunciar aquellos casos en que se produjera una ocultación total o parcial del hecho imponible, consistente, lógicamente, en el "oficio, bien o industria" del requerido, y que, por razones de pertinencia o ejemplaridad, el funcionario considerara oportuno denunciar. De este modo, la instrucción parecía olvidar la obligación de los funcionarios de denunciar los hechos delictivos de que tengan conocimiento por razón de su cargo (artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), y significaba más bien el uso del artículo 319 del Código penal como mero instrumento coercitivo, de modo que la amenaza de denuncia del hecho como constitutivo de delito forzara al contribuyente a hacer nueva declaración, que incluyera los activos antes ocultados.

No consta que se haya llegado a presentar denuncia en aplicación de las facultades recordadas en esta Instrucción, como, en definitiva, había sucedido, al menos, en los setenta y cinco años anteriores, y como consecuencia lógica de la "regularización voluntaria de la situación fiscal" regulada en el capítulo V de la Ley Sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. (artículos 30 C 34).

La existencia, desde 1.870 al menos, de un delito fiscal, la "ocultación fraudulenta de bienes", en nuestro Código penal, obliga a considerar la posibilidad de que, este delito haya sido perseguido y sancionado por los Tribunales: no se trata aquí de examinar el contenido de las sentencias que, en su caso, hayan recaído, sino de determinar el número de procedimientos penales incoados en persecución del delito fiscal.

Para la obtención de estos datos estadísticos, he acudi_ do a varias fuentes:

En los repertorios jurisprudenciales de la Colección leg_ islativa de España, relativa a asuntos que han sido definitivamen_ te juzgados por el Tribunal Supremo, sólo he encontrado dos sen_ tencias que se refieren a la "ocultación fraudulenta de bienes", de 8 de febrero de 1898 y 17 de junio de 1899, junto con otras senten_ cias sancionadoras de otras modalidades de fraude fiscal entonces vigentes (44)D(45).

Las "Estadísticas judiciales", del Instituto Nacional de Estadística, no sirven para este estudio, pues sus clasificaciones se verifican, bien por títulos, de modo que el delito fiscal y la ocultación fraudulenta de bienes quedan incluidas en las falsedades, o bien, en los cuadros inspirados en delitos individualizados, no se hace ninguna referencia al artículo 319 del código penal, lo que ya es de por sí sintomático de su falta de aplicación.

De este modo, la única fuente que se refiere concretamen_ te al artículo 319 del código penal radica en las estadísticas de las Memorias del Fiscal del Tribunal Supremo, estadísticas que ofre_ cen una serie de inconvenientes:

En primer término, porque se trata de una estadística re_ ferida exclusivamente a causas incoadas, sin que "pueda determinar_ se el modo de conclusión (sobresimiento, sentencia, y en este caso, si es condenatoria o absolutoria) de las mismas.

En segundo lugar, por la escasa fiabilidad que ofrecen, en cuanto se refiera al delito aquí estudiado, no a otros de mayor volumen de persecución: efectivamente, el encasillado número de pro_ cedimientos incoados en persecución de este delito, revelaría una mayor sensibilidad hacia el mismo por parte de determinadas Audienc_ cias, lo que se traduciría en unas cifras correlativas en.....!

una misma Audiencia y en años sucesivos, lo que no sucede, como evidencia un cotejo por Audiencias de diferentes Memorias realizado, pero que, por su extensión, no puede ser expuesto aquí. Asimismo, en años posteriores a la entrada en vigor de la Ley 3/1.967, de 8 de abril, resulta chocante que un delito sancionado exclusivamente con pena de multa, como era la ocultación fraudulenta de bienes, diera lugar a la incoación de Sumarios Ordinarios.

Por todo ello, creo que la inclusión en las estadísticas indicadas de causas incoadas por ocultación fraudulenta de bienes o, a partir de 1.978, delito fiscal, obedece bien a la necesidad de cuadrar los datos estadísticos, o bien a confusión nominal con otros delitos, como podría suceder con el alzamiento de bienes.

En el cuadro obrante en el apéndice documental (46), se recogen los datos estadísticos obrantes en las Memorias de 1.883 a 1.890, de una parte, y de 1.966 a 1.980; para mejor comprensión del volumen de procedimientos aparentemente incoados en persecución del delito fiscal o de la ocultación fraudulenta de bienes, se exponen, junto a los datos indicados, los de procedimientos incoados en los mismos años por delitos de estafa, por la similitud que ésta guarda con el delito fiscal en cuanto ambos constituyen un perjuicio causado a un tercero mediante un artificio.

Los datos estadísticos y de encuesta indicados evidencian que la reacción, tanto social como "oficial", frente al fenómeno del fraude tributario ha sido muy tibia, por no decir que nula; sólo desde hace escasos años parece iniciarse una reacción, pero, más que desde el conjunto de la sociedad, desde determinados grupos sociales y desde la propia Administración del Estado (47)

4. Efectos y consecuencias del fraude.

La existencia de un fraude fiscal generalizado en una

Sociedad determinada produce una serie de consecuencias de carácter económico y jurídico que afectan tanto al Fisco como a los contribuyentes y al propio sistema Tributario (48).

Con relación al Fisco, la consecuencia más inmediata es la de que la defraudación sustrae, en principio, una parte sustancial de los recursos que precisa el Ente Público para la satisfacción de sus gastos; posteriormente, el Estado trata de equilibrar la situación mediante un aumento de la presión impositiva, al tiempo que tiene que aumentar su propio gasto en actividades meramente garantizadoras del cobro de los impuestos: incremento de funcionarios inspectores y de medios de control.

Para los contribuyentes, la generalización del fraude fiscal, unida al aumento de presión tributaria que se adopta como solución más simple, da lugar, en primer término, a una mayor decisión de fraude, con fenómenos tales como contabilidad doble, simulaciones contractuales, etc., y a un desigual reparto de cargas tributarias, al existir ciudadanos con sus ingresos más controlados por el Estado (funcionarios, por ejemplo) que otros (profesionales liberales o por cuenta propia), que tienen cierta seguridad de que su fraude no llegará a ser descubierto (49).

Tal vez las consecuencias más graves son las que produce el fraude en el propio sistema tributario, ya que afectan tanto a la Administración como a los contribuyentes: el fraude fiscal comienza por alterar la distribución de la carga impositiva al falsear las bases necesarias para la estimación de la capacidad contributiva de los ciudadanos; pero, al mismo tiempo, supone o da lugar a un aumento de la presión fiscal, en un intento del Fisco de compensar las cantidades dejadas de cobrar, a través de dos medios fundamentales: aumentos, incluso desorbitados, de los tipos de gravamen, y fijación de unos mínimos exentos no acordes con la realidad económica del momento, por ser excesivamente bajos (50):

Esta distorsión del propio sistema tributario facilita una espiral defraudación--aumento de la presión impositiva-- desigualdad en el tratamiento de los contribuyentes según su capacidad contributiva, y dificulta extraordinariamente cualquier intento de solución.

5. La lucha contra el fraude fiscal. Medidas aplicables.

Todas las graves consecuencias expuestas y, especialmente, la desigualdad de trato que, en el reparto de las cargas tributarias, produce la evasión fiscal, exigen la adopción de una serie de medidas que atajen o, al menos, reduzcan todo lo posible las manifestaciones del fraude.

Previamente, la lucha contra el fraude debe responder a una serie de condiciones para ser eficaz, ya que debe ser continua, general, uniforme, oportuna, discreta, graduada y diferenciada (51), con medidas preventivas, educativas, concomitantes y represivas, y debe estar recogida fundamentalmente en textos legales y reglamentarios, con limitación de poderes discrecionales de la Administración.

La lucha contra el fraude supone la adopción de una serie de medidas que pueden ser sistematizadas de acuerdo al momento en que deben emplearse:

Como medidas preventivas, se incluyen las relativas a las informaciones suministradas por, y a, los contribuyentes : declaraciones, documentos, Aclaraciones, justificantes; publicación urgente de las Leyes fiscales, publicidad de las declaraciones fiscales, control de las asesorías tributarias ; educación fiscal de los contribuyentes, claridad de las leyes fiscales, etc.

Para el descubrimiento del fraude fiscal, la Administración debe gozar de una serie de potestades, manifestadas esencialmente en la Inspección, que le permiten o pueden ayudar al descubrimiento del fraude: precisamente la potenciación de los servicios

de inspección que permita la revisión de un mayor número de casos y su comprobación es uno de los instrumentos más idóneos para lograr una reducción en el volumen de evasión fiscal. (52)

Una vez descubierto el fraude, procede su sanción, como medida represiva, bien en forma administrativa o penal, y el cobro de la cuota tributaria defraudada y de los intereses y recargos exigibles.

Sin embargo, es preciso tener en cuenta que, junto a estas medidas, la lucha contra el fraude tributario debe ir acompañada del cumplimiento de una serie de exigencias o requisitos, propios del Estado de Derecho: estos requisitos son:

Primero: constitucionalidad de las leyes fiscales, es decir, que las normas tributarias han de tener el rango legislativo que la Constitución les otorga o impone (53)

Segundo: debe implantarse una legislación tributaria clara y lo más simple posible; justa y adecuada a las posibilidades económicas de los contribuyentes, y que instaure el principio de igualdad y capacidad económica. (54). Mediante esta exigencia, deben adoptarse todas las medidas que, de un modo u otro, tiendan a evitar la injusticia fiscal o situaciones de privilegio: supresión de las evaluaciones globales y convenios con grupos de contribuyentes, levantamiento del secreto bancario en ciertos casos, etcétera.,

Tercero: Implantación de un sistema de inspección riguroso y constante (55), imprescindible para que el sistema de infracciones y sanciones al que debe ir unido, adquiera toda su fuerza, con supresión de moratorias, condonaciones y reducciones. La necesidad de potenciación de la inspección tributaria queda claramente puesta de relieve en la encuesta realizada por Serrano Gómez, cuyos datos se expusieron antes, ya que una disminución en las posibilidades de que el fraude no sea descubierto da lugar también a un menor volumen de fraude.

Cuarto: es preciso el establecimiento de un control de los gastos públicos, ejercida por las Cortes, como órgano de representación política de los ciudadanos que, con ayuda de un órgano técnico, como podría ser un Tribunal de Cuentas también potenciado, pueda no sólo fiscalizar las cifras globales de gasto público, sino también investigar determinadas partidas concretas de gastos realizados. Este control debe ser, además, lo más próximo al año de realización de los gastos, es decir, que la Administración se viera obligada a presentar el resumen de gastos por partidas al final del año presupuestario siguiente a aquél al que se refiere el gasto, e incluso antes: de este modo, podría crearse en el contribuyente una cierta confianza en cuanto a la necesidad y prioridades del gasto realizado, sin dispendios innecesarios.

Quinto: es necesario crear, por estos medios expuestos y otros una recta conciencia fiscal en los ciudadanos, así como una confianza en la gestión administrativa (56).

Como último medio de lucha contra la evasión fiscal en su forma más grave, es preciso tipificar penalmente ciertas manifestaciones del fraude tributario. Pero las medidas expuestas antes son prioritarias a la creación del delito fiscal (57), pues ésta, junto con el principio de estricta justicia penal que debe de satisfacer, a través de los fines de prevención general que cumple, sirve o puede servir también para la creación de una recta conciencia fiscal (58).

Pero la posible criminalización del fraude fiscal o de alguna de sus formas, los criterios necesarios para determinar qué conductas pueden ser tipificadas penalmente y cuáles no, forma de persecución, penas aplicables, etc, merecen un capítulo aparte.

III: LA CRIMINALIZACION DEL FRAUDE FISCAL.

1. Consideraciones previas.

Uno de los posibles medios de lucha contra el fenómeno de la evasión fiscal consiste en la tipificación penal de las conductas que constituyen su manifestación más grave, el fraude fiscal.

Pero este medio de lucha no es siquiera el más importante a la hora de conseguir un cumplimiento generalizado de las obligaciones tributarias, sino que constituye una medida más, a incluir en el marco de un conjunto de actuaciones encaminadas al mismo fin: algunas de estas medidas, como sucede con la existencia de un mecanismo de inspección eficaz y continuado son mucho más eficaces en la lucha contra el fraude que la existencia de un precepto penal tipificador del fraude tributario.

Por otra parte, la criminalización del fraude tributario no puede concebirse como un instrumento de "terrorismo fiscal", ni de aumento de los ingresos tributarios, sino que ha de responder a razones de estricta justicia fiscal y de política criminal.

De este modo, la criminalización de algunas infracciones tributarias debe responder a la conciencia de que las mismas son intolerables en una normal convivencia social y merecen una sanción, diferente de la que imponen los delitos tributarios, inspirada también incluso en un criterio de ejemplaridad. Atendido el carácter "fragmentario" del Derecho penal y las razones en que normalmente se tipifican determinadas conductas, sólo las más graves formas de fraude fiscal deberían, en su caso, ser criminalizadas.

Es decir, que la criminalización de determinadas conductas de evasión fiscal debe obedecer exclusivamente a razones de política criminal y de justicia penal, y nunca de carácter fiscal o recaudatorio, pues para el logro de estos fines existen otras

medidas mucho más efectivas, habida cuenta las garantías que conlleva para el justiciable un proceso penal, poco compatibles con una rápida restauración del derecho del Estado al cobro de la correspondiente cuota tributaria.

Una criminalización basada en razones recaudatorias instaaura un "terrorismo fiscal" (58 bis) a corto plazo, pero termina convirtiéndose en una medida inédita, por la resistencia de los Tribunales de Justicia y de los propios funcionarios inspectores a la persecución penal de estos hechos.

Procede en este capítulo examinar el problema de la conveniencia, o no, en general, de la criminalización del fraude tributario, y exponer los argumentos que, en un sentido u otro, se han esgrimido, así como los requisitos previos y las características que debería reunir un posible delito fiscal.

Esta cuestión ha sido tratada con muy diferentes soluciones por la doctrina, pues, mientras algunos tratadistas se han manifestado en contra de la penalización de las infracciones tributarias (59), entre aquéllos que se pronunciaban en favor de dicha tipificación penal surgen grandes diferencias en torno a los requisitos previos, elementos del delito, penas aplicables, etc.

2. Argumentos en contra de la criminalización.

Aunque algunos autores se manifiestan contrarios a la tipificación penal de las infracciones tributarias sin dar ningún tipo de argumentos ni establecer distinciones entre los diferentes tipos de infracciones tributarias (60), QUINTANO y otros autores contrarios a la criminalización exponen una serie de razones que, según ellos, son causa de que dichas infracciones no deban ser criminalizadas. Estos argumentos, cuyo fundamento debe ser determinado, pueden ser sistematizadas así:

A) Argumentos jurídico penales:

Primero: Se afirma que, en un determinado nivel de cultura y de educación social, la infracción tributaria no alcanza el grado de antijuricidad necesario: es decir, existe una subestimación político-social del carácter antijurídico de la infracción tributaria (61). En la doctrina extranjera, FLORA (62) desarrolla las razones que subyacen en esta afirmación:

En primer término, los ciudadanos perciben la imposición tributaria como un acto de prepotencia más que de justicia, especialmente cuando deben enfrentarse a una presión fiscal especialmente severa.

En segundo lugar, el pretendido carácter asistemático del Derecho tributario, y los continuos cambios en la legislación vigente que sufre, hacen que el Ciudadano no conozca en muchos casos claramente su propia posición tributaria.

Finalmente, se afirma que las infracciones tributarias son violaciones de preceptos puramente administrativos, que tutelan intereses internos de la Administración, y no intereses generales.

Frente a este primer argumento, debe afirmarse que, si bien ciertas infracciones no alcanzan el nivel de antijuricidad necesario para ser criminalizadas, las más graves de ellas, que ocasionan un perjuicio al Erario Público y a los ciudadanos, y que pueden caracterizarse por el empleo de fraude, sí pueden alcanzar dicho nivel, y pueden considerarse emparentadas, por razón del a concurrentia de fraude y de la existencia de un perjuicio económico con los delitos contra la propiedad regulados en el Capítulo IV del Título XIII del Libro II del Código Penal, con la diferencia de que el fraude fiscal no ataca a un patrimonio individual, sino social.

Además, las infracciones tributarias caracterizadas por

el empleo de fraude suponen que el sujeto tiene plena conciencia de la naturaleza y de las normas y derechos que está infringiendo, y conoce cuál es su posición en la relación tributaria.

Segundo: Desde la perspectiva de la culpabilidad, se afirma §63) que, mientras en el ámbito penal, la culpabilidad juega un papel preponderante, no sucede lo mismo en el contributivo. A este argumento debe objetarse, no sólo que la penalización del fraude fiscal obligaría a la aplicación al mismo de los principios que, en orden a la culpabilidad, rigen el Derecho penal, sino que, incluso, estos principios informativos de la culpabilidad deberían extenderse a todas las infracciones, salvo los supuestos excepcionales en que hubiera de establecerse una responsabilidad objetiva, y sin perjuicio de que pueda presumirse la voluntariedad. El principio de culpabilidad está admitido en la propia L G T, que, en su artículo 77 dispone que "Son infracciones las acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo", estableciendo después que "toda acción u omisión constitutiva de una infracción tributaria se presume voluntaria, salvo prueba en contrario".

De este modo, la diferencia fundamental que existe entre esta presunción de voluntariedad y la prevista en el artículo Primero del Código Penal radica en que, en éste, dicha presunción se mantiene "a no ser que conste lo contrario", es decir, sin que sea necesario que se alegue y pruebe por el autor del hecho, en tanto que en las infracciones de la L G T se impone al infractor la carga de la alegación y prueba de la involuntariedad de la acción.

Tercero: Desde el punto de vista de las consecuencias del delito, se esgrimen dos argumentos: se trata de evitar el arresto sustitutorio en caso de impago de multa (64) o los antecedentes

penales. Sin embargo, estos argumentos no son válidos, y revelan una concepción clasista de la delincuencia: el problema de las consecuencias del delito, tanto extrapenales (reacción social de rechazo del delincuente, por ejemplo), como penales (no prescripción de los antecedentes penales a determinados afectos) es un problema común a todos los delitos, y existen infracciones penales de muy inferior entidad criminal que el delito fiscal (piénsese en la conducción ilegal, prevista en el artículo 340 bis e) del código penal), que dan lugar exactamente a las mismas consecuencias. (65).

Cuarto: también se emplea como argumento contrario a la criminalización del delito fiscal el hecho de que, quienes, en principio, realizarán mayores fraudes, las personas jurídicas, carecen de responsabilidad penal (66). Sin embargo, debe tenerse en cuenta que nuestro código penal contempla ya, aunque sea en forma aislada, supuestos de hechos cometidos en el seno de Sociedades, Entidades o Empresas (artículos 172, 238, 265, 319 en su actual redacción, 499 bis), casos en los que establece normas especiales, en unos casos de imputación del hecho y en otros de participación criminal. La gravedad de los hechos que pueden ser cometidos al amparo de Empresas o personas jurídicas (por ejemplo, además de las ya vistas, delitos relativos a la salud pública, contaminación, etc.) exigen el establecimiento de una norma tipo, que permita la exigencia de responsabilidades penales y civiles correspondientes, a través tal vez de la figura de delitos cometidos en interés o nombre de otro, de modo que, junto a la responsabilidad criminal propiamente dicha que deba corresponder a un individuo en estos casos, pueda imponerse, con carácter principal, determinadas sanciones (cierres temporales o definitivos, multas, por ejemplo) a la propia Empresa o sociedad, y la responsabilidad civil pueda quedar impuesta en forma solidaria entre el individuo y la Entidad, y no subsidiaria, como sucede ahora:

Esta norma--tipo permiti.....:....

ría evitar las individuales normas hoy existentes, que no tratan el problema de forma idéntica (67).

Quinto: Desde el punto de vista procesal-penal, se aduce que el enjuiciamiento criminal del delito tributario entraña graves complejidades y dilaciones (68), por lo que se estima más conveniente la sanción a través de la actividad administrativa que de la jurisdiccional (69).

Frente a esta afirmación, puede observarse que, en primer término, la complejidad puede venir dada por la forma en que está tipificada el delito fiscal: era evidentemente más sencilla, y reunía menos requisitos la redacción del artículo 319 en el Código penal de 1.870 que en el actual, que exige, entre otros requisitos, una cuota defraudada de dos o más millones de pesetas, lo que exigirá una exacta liquidación tributaria, con todas las connotaciones propias de ella.

Además, la práctica diaria en la persecución del delito revela numerosos delitos de tanta o mayor complejidad que el delito fiscal, que son perseguidos y sancionados.

Por último, el problema de la dilación en la resolución de los procesos penales, por desgracia, alcanza hoy a prácticamente todos los delitos, incluso los de más fácil enjuiciamiento.

B. Argumentos jurídico-fiscales:

Se aduce que nuestro sistema fiscal adolece de precariedad, oscuridad e injusticia (70). Frente a este argumento, es preciso recordar que se afirma la necesidad de que la implantación del delito fiscal vaya acompañada de una profunda reforma fiscal que responda a los criterios y exigencias del Estado de Derecho.

C. Argumentos de política criminal:

Primero: La falta de conciencia social de reproche frente al fraude (71) a que ya se ha aludido, y que debería corregirse a través de toda una serie de medidas de "reeducación social".

Segundo: La falta de equidad que resultaría en caso de una aplicación parcial (72), argumento que parece endeble, porque todos los delitos prácticamente sufren una aplicación parcial, no sólo por el gran número de ellos que no llegan al conocimiento de las Autoridades, por falta de denuncia, sino también por el desconocimiento en muchos casos de sus autores. En todo caso, este problema está íntimamente relacionado con el de la potenciación de la inspección tributaria y el escrupuloso cumplimiento de las leyes fiscales y penales por parte de los funcionarios encargados de aplicarlas, especialmente en relación con el fraude.

Tercero: Según QUINTANO, entre otros, (73), debe evitarse el sobrecargar el Derecho Penal con nuevas figuras delictivas. Pero, si bien es cierto que, al ser el Derecho Penal sancionador de las conductas más graves, no es conveniente una inflación de tipos penales, la misma debe evitarse, en primer término, mediante la discriminación de aquellas conductas cuya consideración como delitos no responda a las concepciones actuales, sin que pueda el aumquillosamiento de una determinada legislación penal impedir la criminalización de aquellas otras que reciban el más grave reproche social, teniendo en cuenta la evolución de las costumbres, y el propio desarrollo económico y social, que generan nuevos tipos de conducta merecedores de sanción penal, de modo que el Código Penal debe adaptarse a los nuevos tiempos.

Cuarto: Se alude a la existencia de una mayor competencia específica de los órganos de la Administración frente a los de la jurisdicción penal, con una mayor rapidez y agilidad de los procedimientos (74). Frente a este argumento, debe tenerse en

cuenta que la sanción administrativa tiene, en nuestro Derecho, unos efectos muy diferentes a la sanción penal.

Por último, debe hacerse constar que, por regla general los autores contrarios a la criminalización de las infracciones tributaria (por ejemplo, QUINTANO), se refieren a todas ellas, sin distinción por su diferente gravedad, tanto objetiva como subjetiva. en cambio, los partidarios de la tipificación penal parten del principio de que ésta debe referirse exclusivamente a las conductas más graves. Otro problema diferente, que tal vez QUINTANO no percibió con claridad, fue el planteado por SAINZ DE BUJANDA (75): que, materialmente, las normas sancionadoras de las infracciones tributarias, son penales, aunque formalmente no están integradas en el Derecho Penal, ya que están excluidas del mismo por el artículo 26 del Código Penal.

3. Argumentos en favor de la criminalización

En la exposición de los argumentos favorables a la criminalización, debe tenerse en cuenta que no se trata, como ya se ha indicado reiteradamente, de la tipificación penal de todas las infracciones tributarias, sino sólo de las más graves. Esto hace que los argumentos que se expondrán no traten de contrastar la validez de las aducidas en contra de la tipificación penal, sino que se trata de afirmaciones independientes de aquéllas.

A) Argumentos jurídicos.

Primero: Desde el punto de vista de la antijuridicidad y del bien o interés protegido, se afirma que los derechos fiscales del Estado y de otros Entes Públicos, en definitiva, del poder financiero y tributario del Estado constituyen unos intereses a proteger cuya violación debe comportar consecuencias jurídico-penales, (76), pues los impuestos no son sólo medios de recaudación para el Estado, sino "instrumentos de la política económica

del Estado", que deben atender a exigencias de progreso social y de redistribución de la riqueza (77).

Segundo: Se alude también al carácter público de la relación tributaria (78) como indiciario del carácter penal de la infracción tributaria, derivado asimismo del hecho de tratarse de una relación obligatoria, forzosa, exigida por la propia existencia de una colectividad social organizadas.

Tercero: Como consecuencia de las dos anteriores, se afirma rotundamente la necesidad de protección de la relación tributaria y su cumplimiento, habida cuenta la finalidad social que cumple el tributo, que no se reduce solamente a ser un ingreso del Estado para subvenir al gasto público.

Cuarto: Desde la perspectiva del Derecho Positivo, puede aducirse que la sanción del fraude ha estado tradicionalmente presente en nuestros Códigos penales desde 1.822, salvo el de 1.848-1850, y desde 1.870, a través de la figura de la ocultación fraudulenta de bienes, así como mediante algunas leyes especiales (79).

B) De Política Criminal.

Primero: Se alude al ejemplo intolerable que representa el fraude fiscal (80): es decir: el fraude tributario constituye una actividad inmoral del ciudadano; sin embargo, como destaca RODRIGUEZ DEVESA, es preciso relacionar el hecho del fraude con el sistema fiscal vigente en un momento preciso y en un país determinado, de modo que, para afirmar dicha inmoralidad, "sería preciso que la Hacienda Pública estableciera los impuestos sobre la base de una estimación real de las bases impositivas (81).

Este argumento, junto al aspecto meramente moral (82) presenta una vertiente social, base de aquél, de modo que puede afirmarse que quien defrauda a la Hacienda está defraudando real

mente a sus conciudadanos, a través de los efectos que el fraude produce, y que se han expuesto antes (83)(84).

Segundo: Con la tipificación penal del fraude fiscal se pretende crear un más alto grado de reprobación social, anejo a la comisión de un hecho que reviste los caracteres de delito (85) que dé lugar a un fortalecimiento del sentido del deber fiscal, pues sin el mismo, la presión social frente al defraudador o incumplidor de sus deberes fiscales es demasiado débil, e incluso inexistente.

Tercero: Por razones de prevención general, pues el delito fiscal contribuiría a que los ciudadanos no defrauden; pero debe tenerse en cuenta dos factores: en primer término, no cabe instaurar un mecanismo de "terror" penal, criminalizando todas las infracciones tributarias, ni, por el contrario, debe crearse un tipo penal con tal número de requisitos que no llegue a aplicarse nunca: es preciso encontrar un factor de equilibrio que permita tipificar las conductas más graves sin incurrir en ninguno de los dos casos, y sin que la conducta resulte tan vaga que dé lugar también a su inaplicación.

Cuarto: Por las mismas razones, deben rechazarse los argumentos de carácter utilitario, es decir, aquellos que consideran al delito fiscal como único medio de lucha contra el fraude, o, sobre todo, de aumento de la recaudación (86), pues estos argumentos, de una parte, olvidan los principios que rigen el Derecho penal, y de otra, suponen un olvido o una ocultación, de la existencia de otros medios que, con mayor eficacia, pueden servir para reducir el fraude y, en su caso, evitar la falta de ingreso de las cuotas tributarias devengadas.

Quinto: La criminalización puede contribuir a crear una conciencia individual moral, es decir, no se trataría del establecimiento de un tipo penal como consecuencia de exigirle la conciencia moral

cia moral de una determinada sociedad, sino, al contrario, con la finalidad, entre otras, de formar una recta conciencia social (87).

Sexto: Se afirma que los Estados más progresivos económicamente, al asumir un número cada vez mayor de competencias, necesitan un sistema de tributos muy oneroso para el contribuyente, de modo que es preciso el establecimiento de unos controles muy severos para vencer la natural resistencia del ciudadano al cumplimiento de sus deberes fiscales, y entre estos controles y medidas, se encuentra el delito fiscal (88).

Todos estos argumentos pueden ser resumidos en las siguientes consideraciones: El derecho del Estado al cobro de las deudas tributarias, que es al mismo tiempo un deber, y surge como consecuencia del poder financiero del Estado, que es una de las manifestaciones de la soberanía de éste, debe ser protegido por la Ley, y las modalidades de incumplimiento más graves ser sancionadas por la Ley penal, por cuanto los tributos, ingresos del Estado para el cumplimiento de los fines de su competencia, cumplen unos elevados cometidos de reparto de las cargas sociales y de redistribución de la riqueza, así como de progreso social, de modo que el fraude atenta no sólo contra el patrimonio del Estado, sino de los demás contribuyentes.

4. Requisitos previos a la tipificación del fraude fiscal

De todo lo hasta ahora expuesto, se deduce que existe una general postura favorable a la tipificación penal de determinadas infracciones tributarias: las más graves, generalmente caracterizadas por el empleo de fraude, como manifiestan las Memorias del Fiscal del Tribunal Supremo de los años 1.972 y 1.976 (89).

Pero esta criminalización del fraude fiscal exige la con

currencia de una serie de requisitos previos expuestos antes, al tratar de las medidas contra el fraude fiscal (90), de modo que en este lugar queda solamente hacer referencia a dos cuestiones: en primer término, la exclusión de cualquier tipo de amnistía fiscal; la irretroactividad de las leyes penales debe impedir la aplicación de un tipo penal a conductas anteriores a su entrada en vigor, y la tipificación del delito fiscal no debería servir para dejar sin persecución las infracciones tributarias cometidas, que deberían quedar sometidas al régimen administrativo vigente.

En segundo término, se considera (91) indispensable volver a atribuir a las infracciones de contrabando la consideración de delitos, lo mismo que a los delitos monetarios (92), por cuanto con la sanción del contrabando se evitan dos males: el empobrecimiento fraudulento del patrimonio de la Nación en provecho de otros Estados y la competencia desleal de los productos extranjeros frente a los nacionales.

Sin embargo, debe aplicarse a las infracciones de contrabando los mismos principios que a las tributarias, de modo que sólo las conductas caracterizadas por el empleo de fraude deberían ser penalizadas; además, el problema del contrabando y de las Rentas de Aduanas es más complejo que el de otros tributos, pues, no cumplen solamente fines de ingresos tributarios, sino otros de índole evidentemente extrafiscal, como son la protección de la industria nacional o de los monopolios estatales, e incluso en el contrabando se incluye el comercio de objetos de tráfico ilícito o reservado al Estado.

En cuanto a los delitos monetarios, poca o ninguna relación tienen con el fraude tributario, si no es en cuanto constituyen ataques a la llamada "economía nacional".

11/15

EL DELITO FISCAL EN EL DERECHO COMPARADO:

I: ITALIA.

II: FRANCIA.

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

La investigación llevada a cabo en el derecho comparado, a fin de determinar el régimen jurídico a que diferentes Estados someten la defraudación fiscal evidenció muy diferentes soluciones, pero especialmente la compleja regulación que exige esta materia, en muchos casos recogida en leyes especiales, y en muy escaso número de ocasiones en el Código Penal común.

La dificultad encontrada en muchos casos para conocer la legislación fiscal, e incluso el Código penal vigente en algunos países, lo que obligaría a una exposición meramente enunciativa de las figuras más afines al delito fiscal, sin ningún tipo de consideraciones en cuanto a la vigencia de dichos preceptos, su aplicación, interpretación, etc., me han llevado a circunscribir mi estudio a dos países con una cultura jurídica muy similar a la Española: Italia y Francia; hubiera deseado completar el estudio con una referencia al Derecho portugués, pero, pese a la proximidad geográfica, y cultural, la ausencia de datos accesibles es total, de modo que, aunque he tenido acceso al Decreto/ley 619/76, que queda incluido en el Apéndice documental, prefiero esperar a tener datos ciertos sobre la relación de las conductas en él descritas con las del Código Penal portugués, y de la aplicación práctica de las mismas, antes de analizar su contenido y redacción.

Circunscrito el tema, por tanto, a dos países, he tenido también que delimitarlo temporalmente, de modo que la exposición se refiere exclusivamente a la legislación vigente, aunque en el caso de Italia, ésta comienza con una ley del año 1.929.

Por otra parte, al exponer la evolución de la legislación represiva del fraude fiscal en el Derecho español, se recoge un apartado relativo a la influencia de los Códigos Penales españoles en algunos sudamericanos, aunque sin poder establecer análisis completos.(1)

EL REGIMEN SANCIONADOR DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN ITALIA

El Derecho italiano regula el régimen general de las infracciones tributarias por medio de una ley, de 7 de enero de 1.929, N.4, titulada "Normas generales para la represión de las violaciones de las leyes financieras", "ley fundamental" (2), complementada por un Real Decreto de 18 de junio de 1.931, N. 806, cuyo artículo único establecía la entrada en vigor de la ley el día primero de julio de 1.931, y otro de 24 de septiembre de 1.931, N. 1.473, sobre "disposiciones para la coordinación de la Ley de 7 de enero de 1.929, N. 4 con las individuales leyes financieras".

1. La Ley de 7 de enero de 1.929, N.4

Esta Ley constituye "la primera operación dirigida a dar al tema de las sanciones un cierto orden (3) y parece responder, según BRANCACCIO (4) al gradual proceso, en los años veinte, de afirmación de los impuestos personales sobre rentas frente a los tradicionales impuestos indirectos y reales, y a la mayor facilidad de evasión que presenta aquel tipo de impuestos; de este modo, tras la Ley de 9 de diciembre de 1.928, que reguló una tipología muy amplia de fraude fiscal, sancionada con multa, la Ley de 7 de enero de 1.929 N.4 estableció un sistema propio de normas generales, procesales y penales, cuyos principios fundamentales podemos enunciar, antes de desarrollarlos más detenidamente, así:

Primero: Establece un criterio seguro, de carácter formal, de distinción entre "reatos fiscales" (5), en sus artículos 2, 3 y 5 (6).

Segundo: Aplica el principio de exclusión entre reatos fiscales e infracciones tributarias, de modo que un mismo hecho no puede ser sancionado simultáneamente como reato e infracción, penal y administrativamente (artículo segundo)

Tercero: rige, tanto para los reatos como para las infracciones, la teoría del acto continuado (artículo 8).

Cuarto: Admite, como medio de paralización de la acción penal, para determinadas contravenciones y en ciertas casos, la oblación (artículos 13 y 14).

Quinto: recoge el principio de ultraactividad de las disposiciones penales (artículo 20).

Sexto: regula con detalle el procedimiento de verificación y liquidación ("ascertamento") de las infracciones tributarias y reatos fiscales (título II).

Séptimo: en los reatos previstos en las leyes sobre tributos directos, supedita la acción penal a que el "ascertamento" del impuesto y sobreimpuesto sea firme (definitivo).

Primero: criterio formal en la distinción entre "reatos fiscales" e infracciones tributarias:

Conforme al artículo 2 de la ley, "Constituye delito o contravención la violación de una norma contenida en las leyes financieras para la que se establezca una de las penas previstas en el Código penal para los delitos o, respectivamente, para las contravenciones".

Además, el artículo 3 establece que "las leyes financieras establecerán cuando, de la violación de las normas en aquéllas contenidas y que no constituye reato, deberá surgir para el transgresor la obligación de pago de una suma, a título de pena pecuniaria, en favor del Estado. La obligación tiene carácter civil".

Estos dos artículos se complementan con el 5, según el cual, "para las violaciones previstas en los artículos 2 y 3 las leyes financieras podrán establecer, además de las sanciones allí indicadas, que el transgresor sea obligado al pago de una sobretasa

sobretasa en favor del Estado . Esta sobretasa será determinada p
por la Ley en una suma fija correspondiente a la suma del tributo
o a una fracción o múltiplo suyo".

La mera lectura de estos artículos permite afirmar que
la Ley establece dos diferentes regímenes para las infracciones
tributarias: el penal, para aquéllas que constituyan "reato" (deli
to o contravención), y administrativo para todas las demás infrac_
ciones.

El criterio empleado por la Ley para distinguir qué
infracciones constituyen reato y cuáles infracción financiera, es
puramente formal, y totalmente tajante: consiste simplemente en de_
terminar en cada caso qué sanciones acompañan y son efecto de ca_
da infracción: si estas sanciones son la "multa" o la "ammenda",
la "reclusión" o el "arresto", el ilícito constituirá "reato"
(delito o contravención). En cambio, si la infracción es castigada
con "pena pecuniaria" o con otras penas distintas de las princi_
pales individualizadas como tales en el Código Penal (7), consti_
tuirá una simple infracción financiera (8).

En cualquier caso, tanto si la infracción constituye
reato como si se trata de una simple infracción tributaria, pue_
de añadirse a la sanción establecida en cada caso una sobretasa,
a cargo del transgresor y en favor del Estado, que GROSO (9), con
sidera que tiene un carácter fundamentalmente de resarcimiento,
"más que punitivo, y podía lógicamente acumularse a ambos tipos
de sanción".

Este criterio presenta, como gran ventaja, su claridad
y precisión, como ya he indicado, aparte de suponer que los reatos
se rijan, en todo lo no especialmente dispuesto, por el Código
penal, conforme al artículo Primero, sin que puedan "ser derogadas
o modificadas (estas disposiciones) por leyes posteriores concer_

nientes a cada tributo, salvo por declaración expresa del legislador, con concreta referencia a las disposiciones concretamente derogadas o modificadas".

No obstante, cabe preguntarse aquí por el motivo que impulsó al legislador a diferenciar los reatos de las meras infracciones tributarias en virtud de este solo criterio de los efectos jurídicos que producen aquéllos y éstas, y por qué no adoptó otros basados en la naturaleza del acto, o la intervención de dolo o fraude. Creo, y es una opinión no contrastada con la de los autores citados, que se limitan a destacar el carácter formal de la citada diferenciación, que el legislador de 1.929 partió de la idéntica naturaleza o esencia de los actos que constituyen reato y de las infracciones. Incluso, debió considerar que el rechazo social de estas conductas sería en todo caso muy escasa y que, en ciertas ocasiones, conductas que antes constituyeran reato serían o podrían ser descriminalizadas, y en otras, simples infracciones tributarias podrían pasar a ser reatos. Por ello, y en base a la identidad esencial existente entre infracciones tributarias y reatos fiscales, optó por diferenciarlas mediante las sanciones que en cada caso se aplicarían al infractor, sin atender a circunstancias que se relacionen con la acción o la pique del sujeto.

De este modo, se permitía una fácil conversión de infracciones tributarias en reatos y viceversa, atendiendo a razones de política criminal de una situación determinada.

Segundo: Tratamiento disyuntivo de las infracciones como reatos fiscales o infracciones tributarias:

Como se ha visto antes (10), el artículo 3 de la Ley permite que las leyes financieras establezcan casos de violación de sus normas "que no constituyan reato", los cuales podrán ser sancionadas con pena pecuniaria.

La frase "que no constituyan reato" significa que una violación de lo dispuesto en una ley financiera y tipificado en la misma, podrá constituir, si está tipificado como tal, reato, o en otro caso, infracción administrativa, pero nunca podrá ser sancionada por ambos conceptos simultáneamente.

Este principio de exclusividad no es usual en la legislación italiana (11). Según GROSSO, la explicación de este fenómeno debe buscarse en la óptica con que el legislador de 1.929 afrontaba el tema de las sanciones aplicables en una materia como la de las infracciones tributarias: se trataba de una previsión de que iba a aplicarse escasas veces el instrumento de la pena privativa de libertad, y casi siempre el de la pena pecuniaria penal y no penal (la ley de 1.931 en materia de impuestos sobre rentas no castigaba ninguna infracción con pena privativa de libertad), de modo que "la alternatividad de las sanciones constituía casi un paso obligado, pues sería poco plausible sancionar un sólo hecho con pena de multa y nuevamente, en forma administrativa, con pena pecuniaria fiscal (12).

Tercero: La infracción tributaria continuada:

Según el artículo 8 de la citada Ley, "para todas las violaciones de la misma disposición de ley se aplica la correspondiente sanción".

"Sin embargo, en el caso de varias violaciones cometidas incluso en tiempos distintos en ejecución de la misma resolución, la sanción podrá ser aplicada una sola vez, teniendo en cuenta las circunstancias del hecho y la personalidad del autor de las violaciones".

"En tal caso la sanción será aplicada en medida superior a la establecida por la ley para una sola violación, cuando no supere la mitad de la suma, comprensiva de la pena, de la pena pe_

cuniaría y de la sobgetasa, que deberfan aplicarse considerando las violaciones individuales".

Esta norma debe ser puesta en relación con el artículo 81 del Código Penal, según el cual, "Será castigado con la pena q que debiera infligirse por la violación más grave aumentada hasta el triplo quien con una sola acción u omisión viola diversas disposiciones de ley o bien comete varias violaciones de la misma disposición de ley".

"a la misma pena será sometido quien, con varias acciones u omisiones, que ejecutan un mismo designio delictivo, comete, aunque sea en tiempos diferentes, varias violaciones de la misma o diferentes disposiciones de ley".

"En los casos previstos en este artículo, la pena no podrá ser superior a la que sería aplicable conforme a los artículos precedentes".

La norma contenida en el artículo 8 de la Ley de 1.929 contiene dos partes:

El primer párrafo prevé el supuesto general de concurso real de infracciones del mismo precepto legal, con imposición de las sanciones correspondientes a cada infracción. Debe entenderse, aunque la Ley no lo diga, que, cuando las infracciones se refieran a diferentes disposiciones, bien de una misma ley, bien de leyes diferentes, se aplicará el mismo principio de sanción individualizada.

El supuesto del párrafo segundo exige, en cambio, que se trate de violaciones a la misma disposición de ley, según se deduce de tratarse de una excepción al párrafo anterior, y que se realicen con unidad de designio, aunque sea en tiempos diferentes. En este supuesto se establece una sola sanción, superior a la prevista por la Ley para una sola violación, pero con el límite

de que esta sanción no supere la mitad de las que se hubieran apli_ cado al total de las infracciones individuales. (13)

Pese a la similitud de forma que ofrece el artículo 8 de la Ley con el 81 del Código Penal, ofrece evidentes diferencias: En primer término, porque mientras aquí se refiere a todas las violaciones, reatos o infracciones administrativas, relativas a un mismo precepto legal, en tanto que el artículo 81 del Código Penal sólo puede referirse a los reatos.

En segundo lugar, porque el artículo 8 es más benévolo, al establecer que el límite a la sanción a imponer radica en la mitad del total de las sanciones, no sólo penales, que se hubieran aplicado considerando las violaciones de la Ley individualmente, en tanto que el Código Penal prevé las limitaciones establecidas en los artículos anteriores, más amplias.

En tercer lugar, porque la norma del artículo 8 parece referirse exclusivamente a sanciones económicas (multa, pena pecu_ niaria y sobretasa), en tanto que el artículo 81 del Código penal se aplica a todas las penas.

Por último, la aplicación de la violación continuada se aplica potestativamente, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley de 1.929, en tanto que el artículo 81 del Código Penal impone necesi_ riamente el reato continuado, siempre que se den los requisitos le_ gales.

Debe tenerse en cuenta que, según la sentencia de 23 de diciembre de 1.976. (14), los reatos financieros que se cometan con unidad de propósito, pero contra diferentes disposiciones de Ley, deben ser sancionados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 81 del Código Penal, o el artículo 8 del Decreto Ley de 11 de abril de 1.974, N.99.

Cuarto: La oblación y las contravenciones tributarias:

Según el artículo 13, "En las contravenciones punibles con la única pena de "ammenda", no superior a mil liras como máximo, el culpable puede pagar, en el acto de la contestación de la contravención, una suma en favor del Estado que comprenda la suma del tributo y de la sobretasa, y el sexto del máximo de la amenda establecida por la Ley". (15)

"El pago extingue el reato y no se da lugar a la recopilación del proceso verbal de la contravención".

El artículo 14, además, dispone que "En las contravenciones previstas en el artículo anterior, cuando el culpable no haya ejercido la facultad en él establecida, y en todas las demás contravenciones, para las que la ley establezca solamente la pena de amenda, el culpable puede presentar demanda de oblación."

"La demanda de oblación es irrevocable y puede hacerse en cualquier estado del procedimiento, pero antes de que el decreto de condona sea ejecutivo, y cuando se haya formulado oposición, antes de la apertura del debate ante la Autoridad judicial del primer grado."

"La demanda de oblación puede ser rechazada atendiendo a la particular gravedad del hecho o a la personalidad del contraventor".

Estos dos preceptos se son complementados, en el aspecto procedimental, por el Capítulo IV del Título II de la misma Ley, que trata del "procedimiento de oblación", artículos 46 a 54, inclusive, de entre los que pueden destacarse los siguientes puntos principales:

A): son competentes para proveer sobre la demanda de oblación, según el artículo 46:

1: Los jefes de las oficinas ejecutivas encargados de la contabilidad de las contravenciones si el máximo de la pena de amenda, esta

blecida por la Ley, no excede de cuarenta mil liras:

2: El intendente de finanzas, en todas las demás contravenciones.

B): La demanda debe acompañarse del recibo justificante del pago del tributo y, en su caso, de un certificado del canceller que atestigüe la suma de las costas del procedimiento ante la Autoridad judicial ordinaria.

C) El pago de la suma comprensiva de la oblación (fijada discrecionalmente por la Autoridad competentes, artículo 48, pudiendo en ciertos casos leves ser incluso inferior al mínimo), así como de la sobretasa, tributo y de las costas del procedimiento administrativo (del intendente de finanzas (16) y de la jurisdicción ordinaria, extingue el reato.

D) si no se paga la oblación en el plazo de 15 días, la Ley distingue tres supuestos:

Si la demanda de oblación se presentó antes de la emisión del decreto de condena, el intendente de finanzas proseguirá con los actos de su competencia.

Si la demanda se presentó después de dictado el decreto de condena, mediando oposición, el intendente comunica la falta de pago al Procurador de la República del Tribunal competente para el juicio correspondiente:

Si no se ha propuesto oposición, el intendente de finanzas promoverá la ejecución del Decreto de condena (17). (art. 50)

La oblación, tanto en los casos previstos en el artículo 13 como en el 14, cuya única diferencia parece residir en que, en el primer caso, menos grave, se trata de una facultad atribuida al infractor, mientras que en el segundo, la Autoridad puede rechazar la demanda de oblación en ciertos casos, constituye un medio de extinción de la acción penal, aplicable exclusivamente a los reatos fiscales que constituyan contravención, no a los que sean delito.

En este tema de la oblación, debe tenerse en cuenta la alteración que, en el régimen jurídico ha provocado la declaración de inconstitucionalidad de la competencia del intendente de finanzas para dictar el decreto condenatorio.

También para las infracciones tributarias establece la ley un procedimiento similar a la oblación. Según el artículo 15, "Para las violaciones de las normas de las leyes financieras para las que se establezca la pena pecuniaria (18), el trasgresor podrá pagar, en el acto de la contestación de la violación, una suma igual al sexto del máximo de la pena pecuniaria, además de la cuota tributaria procedente. El pago extingue la obligación relativa a la pena pecuniaria que nace de la infracción".

Quinto: Eficacia temporal de las leyes penales tributarias:

Según el artículo 20 de la Ley de 7 de enero de 1.929, "Las disposiciones penales de las leyes financieras y las que prevean toda otra violación a las citadas leyes se aplicarán a los hechos cometidos cuando tales disposiciones estaban en vigor, incluso aunque las disposiciones mismas hayan sido derogadas o modificadas al tiempo de su aplicación.

Este artículo establece un régimen de eficacia de las leyes penales en el tiempo, muy diferente del del artículo 2 del Código Penal: según este último, "Nadie podrá ser castigado por un hecho que, según la ley del tiempo en que fue cometido, no constituye reato."

"Nadie podrá ser castigado por un hecho que, según una ley posterior, no constituya reato, y, si ha recaído condena, cesarán la ejecución y los efectos penales."

"Si la Ley del tiempo en que fue cometido el reato y las posteriores son diversas, se aplicará aquella disposición que sea más favorable al reo, salvo que se haya dictado sentencia

irrevocable".

"Si se trata de leyes excepcionales o temporales, no se aplicarán las disposiciones de los párrafos anteriores".

"Las disposiciones de este artículo se aplicarán también a los casos de caducidad y falta de ratificación de un decreto-ley y en el caso de un Decreto-Ley convertido en Ley con enmiendas".

La comparación entre lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley de 7 de enero de 1.929 y en el artículo 2 del Código Penal, revela que en ambos preceptos fige el principio "tempus regit actum" es decir, que debe aplicarse a un hecho que constituye reato la disposición legal vigente en el momento de cometerse el hecho, siempre que esta disposición esté vigente en el momento de su aplicación. Este principio "tempus regit actum" se concreta en dos reglas fundamentales:

Primera: Irretroactividad de la Ley penal, es decir, no aplicación de la misma a los hechos cometidos antes de su entrada en vigor, con la excepción prevista en el párrafo tercero del artículo 2º del Código Penal: es decir: tras la prohibición absoluta de aplicación retroactiva de la ley penal a unos hechos que, en el momento de su comisión, no eran delito (art: 2, 1º C P) la ley prevé dos excepciones: la de la ley posterior que despenaliza la conducta (artículo 2, regla 2ª) y la de la Ley posterior más beneficiosa (artículo 2, regla 3ª).

Puesto que la Ley de 7 de enero de 1.929 no alude a este tema, debe entenderse aplicable el Código Penal en lo que se refiere a la prohibición de aplicación retroactiva y a sus excepciones.

Segunda: No ultraactividad: Las leyes penales no pueden ser aplicadas después de su derogación (18),^{B/S} a los hechos realizados durante su vigencia (artículo 2, regla segunda, del Código Penal), siempre que aún no haya recaído condena, o ésta

esté todavía en ejecución.

Esta regla sufre también la excepción de las leyes penales más favorables, que se aplican con carácter ultraactivo (artículo segundo del Código Penal), salvo, en el caso del párrafo tercero del citado artículo, que haya recaído sentencia irrevocable, pero debe tenerse en cuenta que se trata de casos en que las sucesivas leyes consideran el hecho como reato, aunque le dan un tratamiento diferente.

También conculca el principio general el caso de las leyes excepcionales o temporales, de acuerdo con el párrafo penúltimo del artículo segundo del Código.

Frente a estos principios del Código Penal, el artículo 20 de la ley tiene un contenido muy diferente:

En primer término, se aplica no solamente a las disposiciones propiamente penales, sino a las que establecen sanciones para "toda otra violación a las citadas leyes", es decir, a las infracciones tributarias (19).

En segundo lugar, se aplica en forma ultraactiva la Ley, que rige los actos cometidos durante su vigencia, aunque haya sido derogada o modificada.

En tercer término, y a "sensu contrario", debe entenderse que no rige la retroactividad de la ley penal más favorable, ni siquiera de la que haya despenalizado la conducta, incluso cuando ésta no haya sido aún enjuiciada, salvo que lo establezca una disposición concreta (20).

La ultraactividad de estas disposiciones sancionadoras tributarias ha pretendido justificarse por la doctrina con diferentes argumentos: no crear condiciones de privilegio para los defraudadores del Estado, con perjuicio de los ciudadanos cumplidores de las leyes (LAMPIS); necesidad de aumentar la eficacia de las disposiciones penales financieras, desde el punto de vista

intimidativo (21), BERTOZZI (22) justifica la ultraactividad, y distingue varios supuestos: a) si la ley era provisional, por el temor de que el sujeto realice el acto contando para ello con la próxima derogación de la norma incriminadora; B) si la Ley es dura, porque la conciencia social no reprueba, o reprueba limitada, los reatos financieros, la "ratio" de la ultraactividad radicaría en "evitar un injustificado trato de favor en la confrontación para los evasores más hábiles y más afortunados".

Según FLORA (23), pueden sistematizarse en tres tendencias los argumentos que defienden la ultraactividad de estas disposiciones:

En primer término, las que sostienen que el precepto no tiene más fundamento que el del predominio de la "razón fiscal".

En segundo lugar, quienes defienden la existencia de pretendidas particularidades estructurales en las normas penales tributarias frente a las normas penales comunes, bien porque son normas de carácter temporal o excepcional, bien porque, aunque no lo sean estrictamente, están destinadas a regir en un tiempo determinado, y limitado, o bien, en virtud de la singular estructura de la norma penal fiscal, que presenta una íntima conexión con la obligación tributaria.

La tercera tendencia considera que se trata de responder a la necesidad de tutelar un interés digno de protección especial.

Frente a los que defienden la ultraactividad, MANZINI (24) sostiene que el principio del artículo 20 "es una de tantas disposiciones incoherentes del Derecho Penal Financiero sobre las que es inútil discutir dado que vienen justificadas por el criterio de la necesidad fiscal", de modo que no obedece a razones técnico-jurídicas, sino prácticas.

La jurisprudencia italiana, tanto del Tribunal de Casa

ción como del Tribunal Constitucional, han tenido ocasión de pronunciarse sobre el tema.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha declarado reiteradamente que el principio de ultraactividad no es inconstitucional, en relación con el artículo 3 de la Constitución, que establece la igualdad de los ciudadanos ante la Ley, pues "la norma que sanciona la indicada ultraactividad de las disposiciones penales de las leyes financieras, en derogación al principio de la ley general, está inspirado en la tutela del interés primario de cobro de los tributos, que es constitucionalmente diferenciado; la norma impugnada, dirigida a garantizar que el impulso psicológico a la observancia de la ley fiscal no quede disminuido ni siquiera por la esperanza de cambios de legislación, aparece inspirada en la tutela del interés primario al cobro del tributo, que exige una defensa particular (25).

La misma jurisprudencia ha declarado también que no hay ningún obstáculo de carácter constitucional para la aplicación del artículo 20 de la ley de 7 de enero de 1.929, "ya que el artículo 25 de la Constitución (26) prohíbe la retroactividad de la ley penal, pero no concierne a su ultraactividad, que es disciplinada en el artículo 2 del Código Penal".

La jurisprudencia del Tribunal de Casación se ha pronunciado también reiteradamente en el sentido de que "el Código Penal, con el artículo 2, que sanciona la ultraactividad sólo de las leyes excepcionales o temporales y no de las financieras, no ha derogado por incompatibilidad el artículo 20 de la Ley de 7 de enero de 1.929, N.º 4: que establece la ultraactividad de las disposiciones penales de las leyes financieras (27).

Sexto: En cuanto a las normas de procedimiento, el Título II de la Ley está dedicado a las mismas (artículos 21 a 59).

Dedica el capítulo I a las "normas generales", el segundo a la "policía tributaria", el III al "Decreto penal del intendente de finanzas" (28), el IV al "procedimiento de oblación", y el V a la "aplicación de la pena pecuniaria".

Séptimo: Conforme al artículo 21, párrafo último de la Ley, "en los reatos previstos en las leyes sobre tributos directos la acción penal corre desde que la verificación del impuesto y del correspondiente sobreimpuesto sea firme conforme a las leyes que regulan dicha materia".

Octavo: prescripción de los reatos:

Según el artículo 16 de la ley, "para las contravenciones previstas en las leyes financieras la prescripción extingue el reato por el transcurso de tres años."

Esta disposición se aplica exclusivamente a las contravenciones, por lo que la prescripción de los reatos que constituyan delito se regirá por las disposiciones generales del Código Penal (artículo 157 y siguientes del Código Penal).

Dicha norma "deroga el término ordinario de prescripción previsto en el Código Penal, pero no las normas en materia de actos interruptivos de la prescripción y su consecuencia" (29).

Asimismo, en el caso de reatos cometidos en relación a tributos directos, el término de prescripción debe relacionarse con la disposición del último párrafo del artículo 21 de la propia Ley, por lo que aquella no comienza hasta que la acción penal pudo ejercitarse, y no desde el momento en que se cometió el reato (30). Aunque, lógicamente, este principio se aplica a los reatos cometidos antes de la verificación definitiva o en el momento de la liquidación, pero no a los reatos cometidos en momento posterior a dicha liquidación (31).

En materia de actos interruptivos de la prescripción, rigen las disposiciones del código Penal, y así, por ejemplo, se afirma que, a los efectos del artículo 160 del Código Penal, es acto interruptivo de la prescripción el decreto de citación para el juicio, y no su notificación D(31).

Las disposiciones de la Ley están completadas por dos Decretos, en virtud de los cuales dicha ley entró en vigor de día 1 de julio de 1.931 (Decreto de 18 de junio de 1.931), y se coordinaban las disposiciones de aquélla con las de las individuales leyes financieras (Decreto de 24 de septiembre de 1.931, N. 1473): este último Decreto viene a establecer una serie de normas para distinguir cuándo una sanción monetaria corresponde a una mera infracción administrativa o a un reato (delito o contravención). No supone la existencia de reato la imposición de "pena pecuniaria" (conforme al artículo tercero de la Ley), así como tampoco las infracciones para las que se establezca una sanción económica de importe no superior como máximo a cuarenta mil liras (Decreto de la Jefatura Provisional del Estado de 5 de octubre de 1.947).

Conforme al artículo 4 del Decreto de 24 de septiembre de 1.931, "las violaciones de las leyes financieras, para las que se haya establecido la pena de multa o amenda en medida proporcional, constituirán en todo caso delito o contravención, respectivamente, considerándose contravenciones las infracciones para las que el coeficiente máximo para el aumento proporcional no sea superior a cuatro", aunque "las disposiciones de los artículos precedentes no se aplicarán cuando la Ley declare que la multa o amenda, o incluso sanción pecuniaria sea convertible en pena restrictiva de la libertad personal, o cuando las indicadas sanciones son establecidas conjunta o alternativamente con una pena

restrictiva de la libertad personal. Si la ley dispone la conversión sin indicar la clase de pena, la conversión tendrá lugar siempre en la pena de arresto".

2. Evolución posterior de la represión del fraude tributario.

La ley "Orgánica" de 1931 (D.F.R. de 17 de noviembre de 1931, N. 1608), adaptaba el régimen de los tributos directos a la ley de 7 de enero de 1929, N. 4 . En esencia, la ley de 1931 no contemplaba en ningún caso sanciones más graves que las pecuniarias, ni siquiera en las hipótesis de fraude fiscal: la "sanción pecuniaria penal", prevista en rigurosa alternativa con la pecuniaria fiscal, aunque acumulada a la sobretasa, era normalmente la "amenda", pues la "multa" se aplicaba sólo en el caso de fraude; sólo excepcionalmente, para las hipótesis de morosidad en el pago se establecía una sanción no pecuniaria, consistente en la suspensión del ejercicio de una actividad.

a) El Decreto legislativo de la Jefatura provisional del Estado, de 7 de noviembre de 1947, N. 1559, contiene una serie de "disposiciones penales en materia fiscal", que se referían esencialmente a actitudes públicas de desobediencia o resistencia y que constituyen reato:

Según el artículo primero, "Quienquiera que, por cualquier modo promueva u organice acuerdos o convenios entre contribuyentes con el fin de retrasar, suspender o no efectuar el pago de impuestos directos o indirectos, ordinarios o extraordinarios en su exacción, será castigado con reclusión de seis meses a cinco años, salvo que el hecho constituya infracción criminal punible con pena superior".

"A la misma pena está sujeto quien públicamente o en reuniones consideradas públicas en el sentido del artículo 18 del

texto único de las leyes de seguridad pública, aprobado por Real Decreto de 18 de junio de 1.931, N. 773, instiga a los contribuyentes a retrasar, suspender o no efectuar el pago de impuestos en exacción".

"Cuando el acuerdo o instigación haya conseguido su efecto, el mínimo de las penas previstas en los párrafos precedentes será elevado a un año".

Asimismo, el artículo 2 dispone que "Quienquiera que, fuera de los casos previstos en el artículo precedente, de cualquier modo ocasione una interrupción o perturbe la regularidad de los servicios de investigación o de comprobación de los impuestos directos o indirectos, ordinarios o extraordinarios, será castigado con reclusión de tres meses a dos años".

"Los jefes, promotores u organizadores serán castigados con reclusión de uno a seis años".

El artículo 3º declara que "El funcionario público o encargado de un servicio público que, con el fin de interrumpir o turbar la regularidad de los servicios de investigación o comprobación de los impuestos directos o indirectos, ordinarios o extraordinarios, rehúsa, omite o retrasa actos del propio cargo o servicio, será castigado con reclusión de uno a seis años".

Según el artículo 4, "En el caso de que, al vencimiento de un impuesto directo ordinario o extraordinario, debido al Estado, Provincia o Comunas, el 50 % o más de los contribuyentes inscritos en cada registro no efectúe el pago de la cuota debida, se impondrá a cargo de los incumplidores una sobretasa en favor del Erario igual a la indemnización por mora concerniente al exactor. Dicha sobretasa no será aplicada cuando el contribuyente efectúe el pago dentro del último día del mes de vencimiento de la cuota".

Los supuestos contemplados en los tres primeros artículos constituyen reato, y su tratamiento penal parece responder

a la mayor peligrosidad que, para los intereses del Estado, presentan estas conductas frente al incumplimiento individual de las obligaciones tributarias: así sucede con el artículo primero, relativo a acuerdos o instigaciones públicas al retraso o impago de los tributos, y con el segundo, de interrupción o perturbación de la regularidad de los servicios de inspección, que pueden encajar dentro del concepto de "desobediencia civil". Por otra parte, la conducta prevista en el artículo dos parece referirse a la actividad inspectora en general, y no a la investigación sobre un determinado contribuyente, lo que parece confirmar la agravación de pena correspondiente a los "jefes, promotores u organizadores".

En cambio, el artículo tres tipifica una modalidad de lo que en España sería prevaricación administrativa, y es una modalidad agravada de la figura prevista en el artículo 328 del Código Penal (32), que afecta a la regularidad y eficacia de los servicios de investigación tributaria.

Por último, el artículo cuarto contiene una norma para el caso de impago del tributo por una determinada proporción de contribuyentes, lógicamente como consecuencia de la conducta prevista en el artículo primero, aunque no necesariamente, supuesto en que el hecho, para los contribuyentes incumplidores se convierte en una infracción tributaria, sancionada con una sobretasa, que, conforme al artículo 5 de la Ley de 7 de enero de 1.929 tiene carácter civil y es común a los reatos e infracciones tributarias. (33).

b) La ley de 11 de enero de 1.951, N. 25, sobre "investigación tributaria e inspección fiscal extraordinaria también preveía una figura similar a las indicadas del Decreto de 1.947, en su artículo 31, según el cual, "Quien promueve, constituye u organiza acuerdos con el fin de impedir o turbar las operaciones de la ins-

pección, o instiga públicamente a quienes están obligados, a no responder a la inspección o a hacer declaraciones no verdaderas, será castigado con reclusión de seis meses a dos años y con multa de cincuenta mil a quinientas mil liras".

"Cuando el hecho sea cometido por medio de la prensa periódica, la reclusión será de nueve meses a tres años, y la multa de cien mil a un millón de liras".

"El mínimo de las penas previstas en los párrafos anteriores se duplicará cuando el acuerdo o la instigación hubieran conseguido su efecto".

"En la hipótesis prevista en el párrafo primero podrá aplicarse solamente la pena pecuniaria cuando el hecho revista carácter leve".

Conforme al artículo 32, "quien por cualquier medio impide o perturba el desarrollo de las operaciones de investigación será castigado con reclusión de un mes a un año y con multa de veinte mil a doscientas mil liras".

"Si el hecho es cometido con abuso de los poderes o violación de los deberes inherentes a una función pública, la pena será de reclusión de seis meses a dos años y multa de veinticinco mil a doscientas cincuenta mil liras".

Junto a estas disposiciones, similares a las establecidas en el Decreto-Ley de 1.947, el artículo 30 de la Ley de 11 de enero de 1.951 dispone que "Quien rehúse recibir la cédula o reconocerla, o la rellena sin alguna indicación, o rehúsa prestar la aseveración de las declaraciones, será castigado con multa de cincuenta mil a un millón de liras, y, en caso de excepcional gravedad, también con reclusión de hasta un mes y la publicación en extracto de la sentencia, a costa del condenado".

"quien completa la cédula con respuestas incompletas o falsas a las preguntas generales y de residencia del declarante,

actividad ejercitada y bienes poseídos será castigado con multa de cincuenta mil a un millón de liras, y, en caso de excepcional gravedad, también con reclusión hasta de un mes y con la publicación en extracto de la sentencia a costa del condenado, sin prejuzgar las sanciones aplicables por la eventual omisión o infidelidad en la declaración, a los efectos de cada impuesto en particular".

Las conductas de este artículo son, por tanto, dos, fundamentalmente, la primera de ellas consiste en una modalidad de resistencia a prestar la declaración, en tanto que la segunda supone la inclusión de datos falsos en una declaración, hecho que, por sí solo constituye reato, sancionado incluso con pena privativa de libertad, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurra el contribuyente por omisión de la declaración o presentación de declaración inveraz, de acuerdo con las normas propias de cada tributo.

C) En materia de impuestos directos, el Decreto de la Presidencia de la República, de 29 de enero de 1.958, N. 645, contiene asimismo una serie de figuras, sancionadas fundamentalmente con penas pecuniarias, penales y no penales, previstas en rigurosa alternativa, según el esquema trazado en la ley de 7 de enero de 1.929, N. 4. La pena privativa de libertad queda circunscrita a una hipótesis agravada de omisión de la declaración (artículo 243) y a un supuesto particular de omisión de pago en tesorería (artículos 260), además de la pena de reclusión de hasta seis meses prevista en el caso de fraude fiscal (artículo 252).

Las principales figuras ilícitas previstas en dicha ley son:

Primero: Omisión o tardanza en la declaración: Conforme al artículo 243, en caso de omisión de presentación de la declaración prevista en el artículo 17 (34), se impondrá la amenda de

treinta mil a trescientas mil liras y la sobretasa para cada uno de los impuestos debidos, en la misma medida de dos tercios de la correspondiente suma".

"Si la suma comprensiva de los impuestos debidos supera las sesenta mil liras, la amenda se impondrá en medida no inferior a la suma misma:

"La amenda se duplicará en caso de recidiva y se triplicará en el supuesto de recidiva reiterada en el mismo reato".

"Si la suma de las rentas definitivamente fijadas supera los seis millones de liras, se impondrá además el arresto hasta seis meses, y la condena implicará la publicación de la sentencia".

"Si la no presentación de la declaración se refiere a rentas provenientes de títulos extranjeros o que circulen en el extranjero o actividades comerciales ejercidas en el extranjero o bienes inmuebles situados en el extranjero, se impondrá en todos los casos la amenda en cuantía igual a la suma correspondiente a los impuestos debidos y arresto hasta seis meses".

"En el caso previsto en el artículo 23 ((35) se impondrá sin embargo la sobretasa reducida a la mitad".

Segundo: Declaración inveraz: Según el artículo 245, "Quien, en la declaración indica un imponible inferior, al menos, en un cuarto al definitivamente fijado, queda sujeto a una sobretasa de dos tercios de la diferencia entre el impuesto debido y el correspondiente a la declaración realizadas."

"Cuando la falta de verdad en la declaración se refiere a las rentas expresadas en el quinto párrafo del artículo 243, la sobretasa se impondrá independientemente del límite del cuarto indicado en el párrafo anterior".

"En la imposición de la sobretasa por declaración inveraz respecto de impuestos complementarios e impuestos sobre sociedades no se tendrán en cuenta las variaciones dependientes de

rectificaciones de los réditos sujetos a los impuestos de socieda_
des y complementarios.

Tercero: Fraude fiscal: Según el artículo 252,

"Será castigado con reclusión hasta seis meses y multa
de cincuenta mil a seiscientas mil liras, junto a las demás san_
ciones eventualmente aplicables:

A) Quien, debiendo suscribir la declaración y conocien_
do que en los inventarios o balances se ha omitido la inscripción
de actividad o se han indicado pasivos inexistentes, o que se han
realizado escrituras o documentos ficticios o se ha alterado escri_
turas o documentos contables, suscribe la declaración sin recti_
ficar los datos relevantes para la determinación de los réditos i_
mponibles.

B) Quien, fuera de los casos previstos en la letra A),
indica en la declaración pasivos inexistentes relevantes en la
determinación de las rentas imponibles;

C) Quien comete otros hechos fraudulentos con el fin de
sustraer rentas a los impuestos indirectos".

"Si los hechos indicados en el párrafo precedente supo_
nere una evasión de impuesto en cuantía superior a seiscientas mil
liras, la multa se impondrá en medida igual a la suma del impuesto
cuya evasión se ha intentado".

"se impondrá solamente la multa si los hechos indicados
en el primer párrafo suponen una evasión de impuestos especialmen_
te leve".

Como puede observarse, las conductas constitutivas de
renta est n sancionadas con penas muy leves, normalmente la amenda,
a la que se añade la sobretasa, y, en las hipótesis agravadas, el
arresto.

Además, el artículo 248, bajo el expresivo título de
"Inaplicabilidad de las sanciones", declara que "las sanciones pro_
vistas por omisión, retraso en la declaración, o presentación de

declaración incompleta no se impondrán si la obligación de declarar era fundadamente contestable por la objetiva incertidumbre de en cuanto a la existencia de los presupuestos de la obligación tributaria".

Por último, la única pena accesoria prevista es la de exclusión, por un período de cinco años, de los órganos de control de los sujetos pasivos sancionados conforme a los artículos 253 y 252 (incumplimiento de las obligaciones de los órganos sociales o fraude fiscal), o la caducidad del nombramiento deferido (36)

d) La "Ley Delegada de reforma tributaria", de 9 de octubre de 1.971, N. 825 ha conferido al Gobierno poderes para dictar las disposiciones precisas para la reforma de amplios sectores del sistema tributario, entre los que se encontraban los impuestos sobre la renta, y que se inspiraba en una visión global de la disciplina del fenómeno tributario, sancionando los principios constitucionales de tutela de los intereses tributarios de la Administración tributaria en las condiciones legales (artículos 23 y 53 de la Constitución), universalidad e igualdad en la distribución de las cargas tributarias (artículos 3 y 53 de la Constitución), relevancia de la capacidad tributaria y progresividad de los impuestos (artículo 53 de la Constitución).

En el ámbito penal, la Ley, aunque concedía al Gobierno amplio margen de discrecionalidad, parece dar preferencia a la criminalización de las formas más graves de evasión. Para la determinación de las sanciones penales, además, atiende a dos criterios: El índice de peligrosidad de determinadas conductas y la entidad del perjuicio ocasionado al Estado, cuya determinación se atribuye al momento de la declaración, de conformidad con la importancia que concede a dicho momento.

En cumplimiento de lo dispuesto en la citada ley, el Decreto del Presidente de la República de 29 de septiembre de 1.973, N. 600, Sobre "disposiciones comunes en materia de verificación de los impuestos sobre las rentas", contiene, en su artículo 56, las "disposiciones penales", de las que pueden ser sistematizadas así:

Primero: Omisión de la declaración en los términos legales (37), o presentación de la misma en forma incompleta o inveraz, cuando el impuesto relativo a la renta sea superior a cinco millones de liras: en este caso, además de la pena pecuniaria prevista en el artículo 46 (38), con arresto de tres meses a tres años. Si el montante total del impuesto es superior a treinta millones de liras, la pena de arresto no podrá ser inferior a un año.

Se trata, por tanto, de un reato de carácter contravenacional, sancionado con arresto (39), además de la "pena pecuniaria", de carácter administrativo.

Segundo: Omisión de la declaración por parte del sustituto de impuesto o declaración de retenciones inferiores cuando la cuantía de las sumas no declaradas exceda de doscientos millones de liras, sancionada, además de con la pena pecuniaria prevista en el artículo 47 (40), con arresto de tres meses a un año.

Se trata, por tanto, de otra figura contravencional, como la anterior, que parece haber sido adoptado para obviar cualquier inconveniente acerca del carácter doloso o culposo de la conducta, según BRANCACCIO (41).

Junto a estas dos conductas contravencionales, el mismo artículo 56 citado, describe cuatro conductas, constitutivas de delito, ya que están sancionadas con reclusión de seis meses a

cinco años y multa de doscientas mil a doce millones de liras, sin perjuicio de las demás sanciones eventualmente aplicables:

A). "Quien, con conciencia de que en los inventarios, balances o rendiciones de cuentas se ha omitido inscripciones de actividad o se han incluido pasivos inexistentes o se han realizado escrituras o documentos ficticios, o se han alterado escrituras o documentos contables, suscribe la declaración a que se refiere el primer párrafo (42), sin rectificar los datos consiguientes relevantes a los fines de la determinación del imponible".

B. "Quien, fuera de los casos previstos en la letra A), indica en la declaración a que se refiere el primer párrafo, pasivos inexistentes, relevantes a los fines de la determinación del imponible".

C. "Quien, en la declaración prevista en el artículo 7 (declaración del sustituto del impuesto) incluye nombres imaginarios o distintos de los verdaderos, de modo que resulte impedida u obstaculizada la identificación de los efectivos perceptores".

D. Quien, en los certificados a que se refiere el artículo 3 (certificados de retención que entrega el sustituto al contribuyente), indica sumas, retenidas en total, inferiores a las efectivamente correspondientes".

Estas cuatro conductas tienen como base común la existencia de una declaración tributaria, bien del contribuyente, bien del sustituto, lo que evidencia la importancia que se ha dado a aquella en el proceso de liquidación ("accertamento"). En cambio, prescinde totalmente de la declaración la conducta prevista en el apartado E) de dicho artículo, sancionada con las mismas penas que las cuatro anteriores:

"Quien cometa actos fraudulentos con el fin de sustraer rentas a los impuestos sobre las mismas".

Tal como está redactado este párrafo, no limita los medios comisivos, siempre que sean fraudulentos, y debe conside-

rarse un caso de consumación anticipada, en que la sustracción de las rentas al impuesto constituye un elemento subjetivo del injusto, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo siguiente, según el cual, "si los hechos indicados en las letras A), B) y C) del párrafo precedente dan lugar a una evasión de impuestos en cuantía superior a cinco millones de liras, la multa será impuesta en cuantía igual a la de aquella, y la reclusión no podrá ser inferior a dos años". En cambio, se impondrá solamente la pena de multa si los hechos indicados en el tercer párrafo (declaración del sustituto del impuesto) suponen una evasión de impuestos especialmente leve". (43)

El citado artículo prevé también la responsabilidad penal del representado, en los casos de representación voluntaria ("negoziale"): en estos supuestos, en que quien firma la declaración es el representante, "quien ha conferido la representación será castigado, fuera de los casos de concurso, con reclusión de seis meses a tres años y multa de cien mil a un millón de liras si omito el ejercicio del control necesario para impedir que se cometan los hechos indicados en las letras A), B) y C)". Esta responsabilidad, que, por tratarse de delitos debe en todo caso eximirse a título de dolo, pero que objetivamente surge como una forma omisiva, es sancionada de forma más grave, con multa igual a la mitad de la suma defraudada y reclusión no inferior a un año, si la evasión alcanza una cifra superior a cinco millones de liras, pero sólo se impone la pena de multa "si los mismos hechos constituyen evasión de impuestos especialmente leve".

Prescripción: Según el último párrafo del citado artículo, "la acción penal para los reatos establecidos en los párrafos anteriores no podrá ser iniciada o prosseguida antes de que la liquidación del impuesto sea definitiva. La prescripción del reato queda suspendida hasta dicha fecha".

Esta norma presenta dos aspectos fundamentales:

En primer término, establece un requisito de procedi-
bilidad, de modo que, hasta que no tenga carácter definitivo la
liquidación, no cabe el ejercicio de la acción penal; como compen-
sación, en segundo lugar, dispone que la prescripción del reato,
que en otro caso comenzaría a prescribir desde el momento de la
realización (en varios casos, por tanto, en el momento de la
declaración tributaria), queda suspendida hasta dicha fecha.

Creo que también tiene una consecuencia implícita: si
no cabe el ejercicio de la acción penal hasta que la liquidación
definitiva adquiera firmeza, parece que el contribuyente o sus
tituto podría en cualquier momento intermedio entre su declaración
y la firmeza de la liquidación, rectificar sus declaraciones, de
modo que extinguiría la acción penal, sin perjuicio de la infrac-
ción tributaria que haya cometido.

El último párrafo del artículo 56 del Decreto indicado
presenta evidentes similitudes con el artículo 37, 2 de la Ley
"sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal", en lo que se refiere
a la existencia de una liquidación definitiva, inferida de la
referencia que este último precepto hace a que "las actuaciones
administrativas hayan adquirido firmeza", pero con una mayor preci-
sión técnica del artículo 56 del Decreto italiano, en cuanto pre-
vé expresamente que el reato no empieza a prescribir sino desde
que la liquidación deviene definitiva, mientras que la Ley españo-
la no ha previsto este supuesto, de gran trascendencia en cuanto
podría entenderse, y es en principio factible, que el momento de
comisión del delito sea muy anterior a las actuaciones administra-
tivas (44).

Sobre el tema de la prescripción de estos reatos en
los impuestos sobre la renta, que tiene una redacción idéntica
en lo que se refiere a l momento en que se inicia, al artículo

21, párrafo último de la ley de 7 de enero de 1.929, N. 4 (45), ha dado lugar a abundante jurisprudencia: además de la ya expuesta (46), el Tribunal Constitucional, en orden de reenvío de 15 de julio de 1.978 (47) ha declarado que no es manifiestamente infundada (con referencia a los artículos 3, 13 y 112 de la Constitución), la cuestión de constitucionalidad del último párrafo del artículo 56 del D P R de 29 de septiembre de 1.973, N: 600, en la parte que sanciona que la acción penal, para los reatos previstos en las letras precedentes, no podrá ser iniciada o proseguida antes de que la liquidación del impuesto sea definitiva

EL DERECHO FRANCÉS Y EL FRAUDE FISCAL

Frete a la diversidad de leyes sancionadoras de las infracciones tributarias en todas sus formas, que ofrece el Derecho italiano, en Francia es el Código General de Impuestos (1)(48), el que tipifica, en el Capítulo II ("penalidades") del Libro II, dedicado al "cobro del impuesto", tanto las meras infracciones tributarias como aquellas conductas consideradas delictivas:

Este Capítulo contiene, a su vez, tres secciones: la primera de ellas, dedicada a las "disposiciones comunes" (artículos 1.725 a 1.756 ter.), y la segunda a las "disposiciones particulares". (artículos 1.757 a 1.840), subdividida a su vez en otras relativas a "impuestos directos" (artículos 1.757 a 1.783), "tasas sobre cifras de negocios y tasas asimiladas (artículos 1.784 a 1.789); contribuciones indirectas (artículos 1.791 a 1.825); registro y publicidad fundiaria (artículos 1.826 a 1.836 bis) y derechos de timbre y otros derechos y tasas (artículo 1.840).

La sistemática general empleada en cada una de las secciones de este capítulo, y en cada clase de impuestos, consiste en establecer en primer término las "sanciones fiscales", después las "sanciones penales", y en último término especificar "otras sanciones y medidas diversas".

De este modo, las disposiciones propiamente penales son: en las disposiciones comunes, los artículos 1.741 a 1.753 bis; en materia de impuestos directos, los artículos 1.771 a 1.783; en tasas sobre cifras de negocios y otras asimiladas, el artículo 1.789; en materia de contribuciones indirectas, los artículos 1.810 a 1.821; en materia de registro y publicidad fundiaria, los artículos 1.837 a 1.839; y, en cuanto a los impuestos sobre los derechos de timbre y otros derechos y tasas, los artículos 1.840-0 a 1.840-Q.

Son, por tanto, unos cincuenta artículos de carácter

propriadamente penal que, junto a las disposiciones sancionadoras de las infracciones no criminales y las de carácter común a unas y otras dan lugar a una regulación muy minuciosa, que se tratará de exponer en las páginas que siguen, con la sistemática empleada por la propia Ley:

A): Infracciones penales comunes.

1.: El artículo 1741 castiga, como delito, y con carácter común para todos los impuestos, a "Todo aquél que, sin perjuicio de las disposiciones particulares contenidas en este Código, se haya sustraído a intentado sustraer fraudulentamente a la liquidación o al pago total o parcial de los impuestos previstos en este código, mediante la omisión voluntaria de su declaración en los plazos prescritos o a través de la ocultación voluntaria de una parte de las sumas sujetas al impuesto, o bien constituyéndose en estado de insolvencia u obstaculizando con otras maniobras el cobro del impuesto, o por cualquier otro medio fraudulento", con las penas de prisión de uno a cinco años, y multa de cinco mil a treinta mil francos, sin perjuicio de las sanciones fiscales procedentes.

"Cuando los hechos hayan sido realizados o facilitados por medio de compras o ventas sin factura, o de facturas que no correspondan a operaciones reales, así como cuando hayan tenido por finalidad el logro de reembolsos injustificados del Estado, la pena será de multa de cinco mil a cincuenta mil francos, y prisión de dos a cinco años, o bien en una sola de las dos penas anteriores. Será aplicable lo dispuesto en el artículo 463 del Código penal" (49). Sin embargo, esta disposición no será aplicable cuando la simulación, si concurre, exceda de la décima parte de la suma imponible o la cifra de mil francos".

La redacción de este artículo, que tipifica la sustracción al pago del impuesto, así como su carácter común a todos los tributos, exige una atención más detallada, aunque sea en forma esquemática:

La acción consiste en la sustracción, o intento de sustracción, a la liquidación o al pago total o parcial del impuesto: por tanto, la conducta puede cometerse en dos momentos bien diferenciados: antes de practicarse la liquidación, con el propósito de evitar ésta y de que, por tanto, llegue a conocerse el importe de la deuda tributaria, o bien, una vez practicada la liquidación, para eludir total o parcialmente el pago del impuesto, finalidad inmediata de este segundo caso, que, en el primero, es el fin último perseguido por el sujeto, ya que, si no se puede realizar la liquidación, no queda determinada la deuda tributaria, y por tanto, el sujeto no paga.

Aunque aparentemente la conducta debe responder a determinados medios comisivos (omisión voluntaria de la declaración en los plazos prescritos, u ocultación, en la declaración, de determinados sumas sujetas al impuesto, o, por último, colocación en una situación de insolvencia), algunas de las cuales están más directamente relacionadas con el momento de la liquidación y otras con el período de cobro de la deuda tributaria ya liquidada, lo cierto es que la cláusula relativa a "cualquier otro medio fraudulento" significa que no se trata de una enumeración cerrada, sino "ad exemplum", que no impide pueda apreciarse la concurrencia de otra conducta con aquel carácter fraudulento, aunque no concurra ninguna de las citadas por la Ley.

Por otra parte, este artículo prevé una figura agravada precisamente por los medios fraudulentos empleados, consistentes, bien en realización de operaciones sin las correspondientes facturas, bien mediante facturas que no correspondan a operaciones reales

les , tanto si han sido realizadas con las finalidades descritas en el párrafo anterior, como si lo han sido con el propósito de obtener un reembolso injustificado del Estado.

El tipo penal presenta dos elementos a tener en cuenta:

En primer término, un elemento subjetivo del injusto, que se manifiesta en el término "fraudulentamente", que designa no sólo la utilización de medios de fraude, sino la conciencia y voluntad de su empleo.

En segundo lugar, un elemento de tipicidad que exige que el importe del fraude exceda de la décima parte de la suma imponible, o de la cantidad de mil francos, de modo que, si no concurre ninguno de estos dos requisitos, la conducta será atípica.

En orden a la culpabilidad, la concurrencia del elemento subjetivo del injusto excluye totalmente la posibilidad de comisión culposa, siendo imprescindible la concurrencia de dolo, manifestado en la intención que se recoge en el elemento subjetivo, para que la conducta sea típica.

El tema de la participación criminal queda resuelto en el artículo 1742, de modo que cabe la posibilidad de que el delito se cometa por un tercero, como puede ser un contable, y la ley prevé la concurrencia de las diversas formas de participación criminal, de complicidad, castigada con las mismas penas (50)

En materia de concurso, la jurisprudencia ha admitido que este delito pueda concurrir con el de falsedad o estafa en perjuicio del Estado (51).

Por último, en cuanto a las sanciones aplicables se refiere, es preciso diferenciar el supuesto básico, sancionado, sin perjuicio de las sanciones fiscales aplicables, con multa y prisión de uno a cinco años, o una de estas dos penas, y el tipo agravado por la utilización de facturas, en que se aumenta la cuantía máxima de la multa y el mínimo de la prisión, que pasa a ser de dos

años.

En caso de reincidencia dentro del plazo de cinco años, las penas se elevan asimismo a multa de quince mil a trescientos cincuenta mil francos y prisión de cuatro a diez años.

2.: El artículo 1743 del mismo Código general de Impugtos sanciona, con las mismas conductas que el 1.741, dos conductas diferentes:

1ª: "Quien, conscientemente, haya emitido transcribir o hacer transcribir escrituras, o quien haya transcrito o hecho transcribir escrituras inexactas o ficticias en el Libro Diario y en el libro de inventarios, previstos en los artículos 8 y 9 del Código de Comercio, o en los documentos que les sustituyan, sin perjuicio de las penas de Desecho común (52)".

2ª: "Quien, con el propósito de sustraer al impuesto todo o parte de la fortuna de otro, se interpone, sea favoreciendo los depósitos de títulos en el extranjero, para allí cobrarlos o negociarlos, sea mediante la emisión o ingreso en caja de cheques o cualquier otro instrumento creado para el pago de dividendos, intereses, atrasos o cualquier producto de valores mobiliarios".

Las dos conductas previstas en este artículo, a diferencia de la tipificada en el artículo 1.741, que refiere al momento de la liquidación o al de pago del impuesto, se refieren a un momento anterior y, de forma similar a nuestra ocultación fraudulenta de bienes, pretenden que la Administración tributaria no llegue a conocer el verdadero volumen económico de un hecho imponible, e incluso su existencia, yendo, por tanto más lejos que el anterior artículo 319 de nuestro Código Penal, mediante una serie de falsedades documentales: en el primer caso, mediante la no inclusión de determinadas escrituras, o, al contrario, la inclusión de escrituras ficticias, y en el segundo castiga la actividad deñ

"testaferro" que da su nombre a determinadas inversiones de tercero, para que ésta puedan ser desviadas al extranjero, o no pueda determinarse el verdadero perceptor de las rentas correspondientes.

Otra característica común de ambas conductas, es que tienen un carácter instrumental con relación al fraude tributario, de modo que no es preciso que éste llegue a perfeccionarse para que la conducta quede consumada; además, el propio artículo prevé la sanción, con las mismas penas, de la tentativa del delito.

Asimismo, ambas conductas contienen sendos elementos subjetivos del tipo ("conscientemente", en el primer párrafo; "con propósito de sustraer al impuesto", en el segundo), que impiden la comisión culposa típica de las mismas.

El supuesto del primer párrafo podría, en principio, quedar incluido en el artículo 1.741, si se considera que la conducta prevista en aquél tiene por fin último el logro de la evasión tributaria. Sin embargo, el artículo 1.743 no establece la finalidad que deba perseguir el autor del hecho con su conducta, de la que puede ser responsable bien en concepto de autor material, bien en el de inductor (53).

En cambio, el párrafo segundo tipifica una conducta diferente de las previstas en el primer párrafo y en el artículo 1.741, por cuanto se trata de un caso de cooperación de un tercero en un fraude del contribuyente, supuesto en que la responsabilidad penal de éste deberá exigirse, en su caso, a través del artículo 1.741.

3.: Conforme al artículo 1747, 1 del Código, "quien por vías de hecho, amenazas o maniobras concertadas haya organizado o intentado organizar el rechazo colectivo del impuesto, será castigado con las penas previstas en el artículo primero de la Ley de 13 de agosto de 1.936, que reprime los ataques al crédito del Estado".

2. "Será castigado con una multa de 180 a 8.000 francos, y prisión de uno a seis meses quien haya incitado al público a rehusar o retrasar el pago del impuesto".

Las dos conductas tipificadas en este artículo tienen en común la pretensión de un incumplimiento colectivo de las obligaciones tributarias: en el primer caso, mediante el empleo de coacciones (vías de hecho, amenazas o maniobras concertadas), y en el segundo, mediante la incitación al impago o el retraso en el pago del impuesto.

Se trata de dos conductas muy similares a las previstas en el artículo 31 de la ley italiana de 11 de enero de 1951, N. 25, que hemos examinado antes. (55).

La mayor gravedad de la conducta descrita en el primer párrafo se traduce asimismo en penas más graves (prisión de tres meses a dos años y multa de 3.600 a 36.000 francos) que las que impone el párrafo segundo a la incitación (multa de 180 a 8.000 francos y prisión de uno a seis meses).

4. Los artículos 1737 y 1746 del código general de impuestos sancionan dos conductas de oposición al ejercicio del control fiscal, con penas diferentes según se trate de oposición primera, o el sujeto reincida:

Artículo 1737: "Quien, de cualquier forma, imposibilita a los Agentes habilitados para constatar las infracciones de la legislación de impuestos el cumplimiento de sus sanciones", es sancionado con una multa fiscal de cien a cinco mil francos, que impone el Tribunal correccional.

Según el artículo 1.746, "En caso de reincidencia en esta infracción, el Tribunal podrá imponer, además de la multa fiscal, una pena de seis días a seis meses de prisión (56).

Se trata, en ambos casos, de una conducta de oposición individual al ejercicio del control fiscal: el tipo penal no li

mita los medios que el autor puede emplear para impedir a los Agentes el ejercicio de sus funciones. Asimismo, la conducta se consuma independientemente de que se haya cometido o no fraude a la Hacienda, ya que lo que se sanciona es la resistencia eficaz a la inspección que permitiría constatar la comisión de alguna infracción tributaria.

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que el artículo 1.737 dispone que la sanción aplicable es exclusivamente la multa fiscal, no criminal, dictada por el Tribunal correccional, y que sólo en caso de recidiva puede el Tribunal, aunque no está obligado a ello, añadir a dicha multa una pena de prisión de seis días a seis meses (57)

El régimen de persecución de las infracciones comunes ofrece ciertas particularidades: Conforme a la Ley 77-1453, de 29 de diciembre de 1.977, artículo Primero,

"Bajo pena de inadmisibilidad, las denuncias que tiendan a la imposición de sanciones penales en materia de impuestos directos, sobre el valor añadido (T V A) y otras tasas sobre cifras de negocios, derechos de registro, tasa de publicidad fundiaria y derechos de timbre, serán a partir de primero de enero de 1.978, presentadas por la Administración con el dictamen conforme de una Comisión de infracciones fiscales":

"esta Comisión está compuesta por un Consejero de Estado, que actúa de Presidente, y por varios Consejeros de Estado y Consejeros Togados ("Maîtres) del Tribunal de Cuentas, escogidos entre funcionarios y Magistrados d en activo o retirados":

El mismo artículo establece el nombramiento, por Decreto, de los miembros de esta Comisión; la posibilidad de que actúe en Pleno y en Comisiones, así como de que en las mismas intervengan

informadores ("rapporteurs") y de que en las votaciones, en caso de empate, es decisivo el voto del Presidente.

Establece la Ley que la Comisión examina los asuntos y que le somete al Ministro de Economía y Finanzas.

Prevé asimismo una Audiencia del contribuyente, pues la Comisión le comunica el inicio del procedimiento y le invita a que comunique a la Comisión, en un plazo de treinta días, las informaciones que estime precisas.

También la Ley libera del secreto profesional a los Agentes de la Administración en relación con los miembros y agentes informadores de la Comisión.

Los dictámenes de la Comisión vinculan al Ministro.

Asimismo, se establece la suspensión de la prescripción de la acción pública (que es de tres años, según el párrafo final del artículo 1.741), durante un plazo máximo de seis meses entre la fecha de inicio del procedimiento de la Comisión y la fecha en que ésta emita su dictamen.

Por otra parte, el artículo Dos establece una norma especial, de gran interés: "En el caso de procedimientos penales para la aplicación de los artículos 1.741 y 1.743 del Código General de Impuestos, incumbe a las partes acusadoras, al Ministerio Público y a la Administración, aportar las pruebas del carácter intencional de la sustracción, o de la tentativa de sustracción al establecimiento o al pago de los impuestos previstos en estos artículos".

Una vez obtenido el dictamen favorable de esta Comisión, es precisa una denuncia de la Administración, concretamente del Servicio encargado de la base ("assiette") o del cobro del impuesto, en un plazo de tres años, y sin que sea preciso poner en situación de mora, mediante la exigencia de que el contribuyente haga o complete su declaración en un plazo determinado, al

infractor. (último párrafo del artículo 1.741)

Una vez presentada la denuncia por la Administración, puede el Ministerio Público ejercer sus funciones, teniendo en cuenta que la acción pública prescribe a los tres años, pero interrumpe la prescripción la citación librada en los plazos legales, incluso aunque se haga ante Juez incompetente.

La Competencia del Tribunal correccional viene dada por el hecho de que en su territorio jurisdiccional debiera haberse establecido o cobrado uno cualquiera de los impuestos objeto del proceso, "sin perjuicio de la aplicación de los artículos 203 y 210 del Código de Procedimiento penal (último párrafo del artículo 1.741)

Conforme al artículo 1.753 bis, "En el caso de información abierta por la Autoridad judicial a denuncia de la Administración fiscal en materia de derechos, tasas, rentas e imposiciones de cualquier naturaleza refrendadas en este Código, dicha Administración puede constituirse como parte civil", sin que tenga que justificar la existencia de un perjuicio actual y personal, pues su intervención pretende fundamentalmente la salvaguarda de sus propios intereses: el perjuicio ocasionado al Tesoro, que queda reparado mediante la condena al contribuyente al pago del impuesto y las multas.

El contribuyente contra quien se dirige el procedimiento no puede evitar el proceso mediante la manifestación de que ha aceptado una rectificación propuesta por la Administración, porque, aunque ello se considerara como una transacción, en aquellos casos, como los artículos 417 y 421 del anexo III (58), porque el acuerdo no significa que la Administración haya renunciado a sus derechos, salvo los casos en que la Ley así lo permite (59).

De acuerdo con el artículo 2.013 del Código General de Impuestos, "cuando la Administración haya presentado una demanda

formal contra un deudor y se haya iniciado una información, los Agentes de la Administración quedan liberados del secreto profesional ante el Juez de Instrucción que los interroga sobre los hechos objeto de la denuncia (59). BIS)

Además, según el artículo 2.013 bis, 1.º: "Toda jurisdicción de orden judicial o administrativo a la que se someta una acción que pretenda una condena pecuniaria puede, si lo estima oportuno, ordenar tanto a las partes como a las Administraciones fiscales la comunicación, a los fines de su inclusión en los debates, de documentos de orden fiscal cuyo conocimiento sea útil para la resolución del litigio".

Cuando la Administración conozca de una reclamación referida al importe del impuesto, la jurisdicción penal no tiene que suspender sus actuaciones, por cuanto la resolución administrativa cuando actúa antes del juicio penal, no vincula a la penal, que puede condenar incluso aunque los títulos ejecutivos hayan sido anulados.

B.1. Infracciones penales en materia de impuestos directos

Junto a los tipos penales aplicables a toda clase de impuestos, que acabamos de examinar, el Código General de Impuestos contiene algunos preceptos relativos a los impuestos directos: Las infracciones penales previstas son:

Primero: "Toda persona, asociación u organismo que no efectúe en los plazos proscritos el ingreso de las retenciones operadas en el impuesto sobre la Renta (60), o haya efectuado ingresos insuficientes, merecerá, si el retraso excede de un mes, además de la indemnización prevista en el artículo 1.727, una multa de tres mil seiscientos a sesenta mil francos y prisión de uno a cinco años". Debe tenerse en cuenta que "cuando el delincuente

sea una Sociedad o Asociación, las penas previstas en este artículo se impondrán personalmente a los presidentes, directores generales, directores, gerentes, y, en general, a toda persona que tenga calidad para representar a la Sociedad o Asociación (artículo 1.777)

Segundo: "Todo Agente de Negocios, experto, o cualquier otra persona que se dedica profesionalmente (bien por cuenta propia o como dirigente o agente asalariado de una sociedad, Asociación, agrupación o Empresa), a llevar las escrituras contables de varios clientes y existe el convencimiento de que ha realizado o ayudado a realizar falsos balances, inventarios, cuentas o documentos, de cualquier naturaleza que sean, documentos creados para la determinación de las bases de los impuestos debidos por sus clientes". Las penas aplicables, además de la multa de tres mil seiscientos a treinta mil francos y prisión de uno a cinco años, consisten en el establecimiento, al arbitrio del Tribunal, del pago en forma solidaria con sus clientes, de las cantidades que, tanto en concepto de principal como de penalidades y multa hayan sido comprometidas por sus maniobras (Artículo 1.772, 2º)

En caso de reincidencia en el plazo de cinco años las sanciones pasan a ser de multa de tres mil seiscientos a trescientos sesenta mil francos y de prisión de cuatro a diez años, pudiendo, además, ser privado de los derechos cívicos enumerados en el artículo 42 del Código Penal (61) durante cinco años como mínimo (artículo 1.774, aplicable a los supuestos previstos en los números primero a cuarto del 1.772, y en el 1.773).

Además, conforme al artículo 1.775, "En caso de reincidencia o de pluralidad de delitos constatados en uno o varios juicios, la condena conllevará de pleno derecho la interdicción para el ejercicio de las profesiones de agente de negocios, consejero fiscal, experto o contable, incluso a título de dirigente o empleado, y, si hay lugar, al cierre del establecimiento".

"Toda persona que contravenga esta interdicción, sea ejerciendo la profesión que le está prohibida, sea empleando conscientemente los servicios de un tercero para quien esté prohibido el ejercicio de la profesión en virtud de este artículo, será castigado con multa de tres mil seiscientos a ciento veinte mil francos y prisión de seis meses a dos años, o con una sola de estas dos penas".

Tercero: "Quien, obteniendo directa o indirectamente ingresos en el extranjero, no los menciona separadamente en su declaración, conforme a las prescripciones de los artículos 170-2 y 173-2, cuando se prueba la disimulación" (Art. 1.772, 23ª)

Cuarto: Quien haya ingresado a su nombre cupones que pertenezcan a terceros, para evitarles la aplicación del impuesto". (Art. 1.772, 3ª)

Quinto: "Quien, para asegurar el beneficio de desgravación de cualquier naturaleza que sea, falsifica pruebas, o las realiza inexactas" (Art. 1772, 4ª).

Sexto: "Quien haya realizado conscientemente una inscripción bajo una rúbrica inexacta de gastos soportados por una empresa, para disimular beneficios o ingresos imposables a nombre de la empresa misma o de un tercero" (Artículo 1.772, 3ª).

Séptimo: El contribuyente que haya cometido, conscientemente, en la declaración de rentas de valores y capitales inmobiliarios para la liquidación del impuesto sobre la renta una comisión o insuficiencia que excedan de la décima parte de la renta imponible o la suma de mil francos" (Artículo 1.772, 1ª)

Todas estas infracciones constituyen contravenciones, de acuerdo con las sanciones aplicables, y las reglas relativas a la persecución son muy similares a las establecidas para las infracciones penales comunes, ya que se inicia previa denuncia de la Administración, "sin que haya lugar, previamente, a la necesidad

de mora del interesado respecto de la regularización de su situación" (Artículo 1.780, análogo al último párrafo del 1.741).

Asimismo, la denuncia puede ser presentada hasta el término del tercer año que siga a aquél en cuyo curso se haya cometido la infracción (artículo 1780, párrafo 2º) (62).

De acuerdo con el artículo 1.778, "los artículos 59 y 60 del código penal (63) serán aplicables a los cómplices de los delitos previstos en los artículos 1771 y 1776, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias si son funcionarios públicos o ministeriales, expertos contables o contables titulados".

C. Las infracciones penales en materia de tasas sobre cifra de negocios y tasas asimiladas.

Conforme al artículo 1789 del código general de impuestos, "en el caso en que un infractor que haya incurrido en una de las multas fiscales previstas en los artículos 1725, 1726, 1731, 1740 y 1744, en un plazo inferior a tres años, cometa una nueva infracción, puede ser llevado ante el Tribunal correccional, a petición de la Administración competente, y sancionado por dicho Tribunal, independientemente de la multa fiscal prevista en el artículo 1.785, A), con prisión de ocho días a seis meses. El Tribunal podrá ordenar, a petición de la Administración, que la sentencia sea publicada íntegramente o en extracto en los diarios que designe y mediante edictos en los lugares que indique, a costa del condenado (64).

Se trata, por tanto, de una forma de recidiva en infracciones tributarias, que pueden consistir en falta de realización de determinados documentos (artículo 1725), inexactitudes en la declaración (artículo 1725); omisiones o inexactitudes realizadas por patronos (artículo 1731); negativa a cumplir el deber

de comunicación (artículo 1740) e inobservancia de las formalidades en materia de tasas sobre cifras de negocios (artículo 1.784).

Las disposiciones del artículo 463 del código penal, relativas a la eficacia de la concurrencia de circunstancias atenuantes son sólo aplicables, incluso en caso de residua, en lo que concierne a la pena de prisión.

D. Las infracciones penales en materia de contribuciones indirectas.

Dentro de las contribuciones indirectas, los artículos 1.810 y siguientes del código general de impuestos contienen las disposiciones penales, que se remieren a los diversos ámbitos de actividad sometidos a estos impuestos:

Primero: o los artículos 1.810, 1^a a 7^a, y 1.817, castigan la fabricación fraudulenta de alcohol, el transporte o venta de alcohol obtenido fraudulentamente, los fraudes relativos a bebidas espirituosas, la destilación de aguardientes y utilización de slambiques, con prisión de seis días a seis meses, y la confiscación de los alcoholes, medios de transporte, recipientes, utensilios y máquinas utilizados en el fraude.

En caso de recidiva, se impondrá obligatoriamente la pena de prisión.

Además de las sanciones penales, puede imponerse a los infractores una multa fiscal, conforme al artículo 1.791.

Segundo: el artículo 1.810, décimo, castiga la "fabricación de tabacos, tenencia fraudulenta de los mismos para la venta, venta o transporte fraudulentos de tabacos fabricados, cualquiera que sea la especie y procedencia de dichos tabacos".

Son considerados y castigados como fabricantes fraudulentos:

a) Los particulares en cuya casa se encuentran utensilios, máquinas o mecanismos propios para la fabricación o pulverización y, al mismo tiempo, tabacos en hojas o en preparación, cualquiera que sea la cantidad, o más de diez kilogramos de tabacos fabricados sin las marcas de la Administración.

b) Los que, como profesionales, fabrican para otro, o lo hacen accidentalmente, con ánimo de lucro, cigarrillos con tabaco de picadura.

c) El encargado de depósito y venta de tabaco que falsifique tabacos manufacturados.

Tercero: Artículo 1.810, 11: Fabricación, tenencia, transporte o comercialización de cerillas, acondicionadas o no, fraudulentamente.

Tenencia fraudulenta de utensilios, instrumentos o máquinas destinadas a la fabricación de cerillas cuando esta tenencia se acompaña de la de fósforos o materias susceptibles de ser utilizadas para su producción.

Fabricación, tenencia, transporte o comercialización fraudulenta, sea de una mezcla química propia para la confección de cabezas de cerillas, sea de unidades de acondicionamiento provistas de frotador de encendido".

Cuarto: Artículo 1.810, octavo: Tenencia o venta por un fabricante o comerciante de obras de oro, plata o platino revestidas, bien con marcas de falsos cuños antiguos, bien con superposición de marcas antiguas, soldadas o a contraprueba, bien mediante la marca de punzones de fantasía que imiten punzones antiguos".

Quinto: Casinos y casa de juego: Artículo 1797: "En lo que concierne a las infracciones cometidas en materia de impuestos sobre casinos y casas de juego, si los derechos defraudados o comprometidos no pueden ser determinados con precisión, el Tribunal fijará la penalidad del quintuplo de estos derechos, según los

elementos de información que le puedan ser suministrados por la Administración, con un mínimo de quinientos francos".

"Quedan obligados solidariamente a la condena todas las personas que dirijan, administren o exploten el casino o casa de juego por cualquier título, así como aquéllos que hayan participado en el fraude o lo hayan favorecido conscientemente".

En estos casos, y de acuerdo con el artículo 1.822, los casinos y casas de juego pueden ser clausurados provisionalmente por orden de la Administración, en casos de obstáculo, impedimento o resistencia a la acción de los investigadores encargados de la constatación, en caso de retraso en el pago de los derechos o de falta de presentación de la caución prevista en el artículo 1.565.

Sexto: Conforme al artículo 1.815, "las rebeliones y vías de hecho contra los agentes son perseguidos ante los Tribunales, que ordenarán la aplicación de las penas previstas en el Código Penal, independientemente de las multas y confiscaciones en que incurran los contraventores".

En materia de procedimiento, la persecución de estas infracciones ofrece algunas particularidades:

En primer término, aunque la acción prescribe a los tres años, conforme al artículo 1.869, "el emplazamiento para la condena debe hacerse como máximo en el año de la fecha de la denuncia (atestado), bajo pena de caducidad", y, "si los denunciados por contravención se encuentran arrestados, la asignación debe realizarse en el plazo de un mes a partir de la detención, también bajo pena de prescripción". En todo caso, los agentes encargados de la prosecución de los impuestos pueden entregar la citación, según el artículo 1.870.

Además, las demandas serán ejercidas por la Administración, salvo casos particulares de modo que, según el artículo

1.868, "el director instruirá y defenderá (a la Administración) en las instancias ante los Tribunales". Sin embargo, cuando la infracción sea sancionable con prisión, será el Ministerio Público el que ejerza la acción pública e interese la imposición de las penas corporales, en cuyo caso la Administración actuará como parte civil, pudiendo llegar a una transacción, antes o después del juicio, conforme al artículo 1.879.

Cuando una infracción fiscal esté sancionada con pena de prisión, el infractor sorprendido en flagrante delito será detenido y preso, llevado inmediatamente ante un oficial de Policía judicial o entregado a la fuerza armada que lo conduzca ante el Juez competente, quien deberá decidir inmediatamente, por resolución motivada, su prisión o puesta en libertad (artículo 1.866) y, conforme al artículo 15 de la Ley 77-1453, de 29 de diciembre de 1.977, "por decisión expresa del Tribunal, el que sea condenado por una infracción en materia de contribuciones indirectas puede, no obstante la apelación o casación, ser mantenido en detención hasta que haya satisfecho el montante de las sanciones fiscales dictadas contra él; salvo el caso de tráfico de estupefacientes, la duración de la detención sufrida en estas condiciones a partir de la condena se imputará a la prisión por deudas decretada por el Tribunal y no podrá exceder del mínimo previsto en el Código de procedimiento Criminal para una condena pecuniaria del mismo montante que el de las sanciones fiscales impuestas".

La competencia corresponde a los Tribunales correccionales, según las reglas del derecho común (Artículo 1.867).

En orden a la responsabilidad criminal, también estos preceptos contienen algunas particularidades, en unos casos establecidas por la propia Ley, y en otros por la jurisprudencia:

Así, estas infracciones son puramente materiales, objetivadas, de modo que no se exige intención delictiva, y no tiene

trascendencia si el Tesoro ha sufrido o no algún perjuicio (65).

El Tribunal tiene cierto arbitrio en la apreciación de la ley fiscal, pero no debe desnaturalizar su importancia (66).

Conforme al artículo 1.805, "Los propietarios de las mercancías son responsables de los actos de sus factores, agentes o dependientes, en lo que concierne a derechos, confiscaciones, multas y gastos", aunque "el propietario de la mercancía, depositario o tenedor queda descargado de toda responsabilidad penal si demuestra que ha sido víctima de un robo, estafa o abuso de confianza, de modo que haya cumplido normalmente todos los deberes de vigilancia o si, con designación exacta del autor, pone a la Administración en estado de ejercer normalmente su investigación, incluso si el autor del delito o de la contravención es descubierto", pero esta exoneración no puede aplicarse en caso de reincidencia dentro del plazo de un año, conforme al párrafo 3 del artículo 1.805.

En materia de transportes irregulares, el artículo 1.806 establece también una exoneración para los transportistas y sus encargados o agentes cuando designan exacta y precisamente a sus comitentes, permiten a la Administración el ejercicio útil de sus investigaciones contra los verdaderos autores del fraude.

En lo que se refiere a los alambiques, empleados en la destilación de licores, el artículo 1807 contiene una disposición similar a la expuesta en el párrafo anterior para el expedidor del alambique, y el 1.808 para el arrendador de un alambique móvil; en el caso de "utilización de alambiques no declarados, las personas para quienes se ha empleado estos aparatos, así como los explotadores, usuarios y conductores de dichos aparatos podrán sufrir las penas previstas en la reglamentación propia de los alambiques (artículo 1.809).

Las reglas de la complicidad (artículo 1.799) y de la tentativa, cuando ésta esté expresamente prevista, serán aplicables. (67).

Las personas condenadas por un solo hecho de fraude (con aplicación, por tanto, del artículo 1.799), responden solidariamente de las penas pecuniarias que se dicten contra ellas (artículo 1.799 A):

En cuanto a la concurrencia de circunstancias atenuantes, según el artículo 1.800, "por aplicación del artículo 463 del Código Penal... los Tribunales pueden moderar el montante de las multas y liberar al infractor de la confiscación, salvo de los objetos prohibidos, mediante el pago de una suma que el Tribunal establezca según su arbitrio; estas condenas no pueden ser inferiores a la suma que sirva de cálculo a la penalidad del quintuplo derecho (artículos 1.791 y 1.793 A), cuando la buena fe del infractor no ha sido debidamente establecida, el triple de dicha suma. Las disposiciones de este artículo dejarán de ser aplicables en el caso de recidiva en el plazo de un año". Asimismo, según el artículo 1.801, "en el caso de condenas por infracciones a las leyes y reglamentos que regulan las contribuciones indirectas, si el inculcado no ha sido nunca objeto de un atestado seguido de condena o transacción, los Tribunales podrán, en las condiciones previstas en los artículos 734 a 737 del Código de Procedimiento penal, decidir el aplazamiento de la ejecución de la pena que exceda la suma que sirva de base para el cálculo de la penalidad del quintuplo".

Estas disposiciones no son aplicables a las infracciones previstas en los artículos 1.797 (casinos y casas de juego) y 1.810 (GGV, ni tampoco a las infracciones al régimen económico del alcohol, monopolio de tabacos y reglamentación prohibitiva del absenta (ajenjo) y otros licores similares (artículo 1.802), y,

en las infracciones en que son aplicables, como se ha visto, afectan exclusivamente a las confiscaciones y multa fiscal, es decir, multa del quintuplo, prevista en el artículo 1.793 A en relación con el 1.791, quedando a salvo las facultades plenas del Tribunal para acordar el aplazamiento de la pena de prisión que imponga.

E. Infracciones penales en materia de registro y timbre

Las infracciones, tanto fiscales como penales, están previstas en los artículos 1.826 a 1.840 del Código General de Impuestos, dedicando a las sanciones penales los artículos 1.837 a 1.839.

El artículo 1.837 sanciona las afirmaciones fraudulentas vertidas en los actos de disposición, con las penas previstas en el artículo 366 del Código penal (69). Pero debe tenerse en cuenta que la disimulación del precio no se considera afirmación fraudulenta, de modo que, si no va acompañada de una aseveración de tal tipo, sólo da lugar a sanciones fiscales, conforme a los artículos 1.827 y siguientes.

Las penas correccionales indicadas se acumulan a las penas con que las leyes fiscales sancionan las omisiones y las disimulaciones, según el artículo 1.837, párrafo tres.

Cuando una afirmación considerada fraudulenta emana de uno o varios herederos solidarios, o la declaración ha sido suscrita por un mandatario, los otros herederos solidarios, o el manifiesto, sufrirán las mismas penas, si se determina que tuvieron conocimiento del fraude, y si no han completado la declaración en el plazo de seis meses (artículo 1.837, 2): se trata, por tanto de una conducta de cooperación omisiva, que requiere la conciencia del fraude realizado y la no modificación o complementación de la declaración suscrita.

El proceso se inicia mediante denuncia de la Adminis-

tracción, en el plazo de tres años a partir de la rfirmación cali_ ficada de fraudulenta (Artículo 1.837, 4).

La competencia para conocer de este delito corresponde al tribunal correccional del domicilio del difunto, en caso de sucesión "mortis causa", y, en los demás casos, al tribunal correc_ cional del domicilio del autor del delito, o del lugar donde éste se ha cometido (artículo 1.837, párrafo último).

Otra infracción penal, prevista en el artículo 1.839, es la falsa mención de registro o formalidad anexa, en una minuta o expedición, sancionada con las penas previstas para las false_ dades: en este caso, será precisa la denuncia del encargado de la Administración.

Por último, el artículo 1.840, letras O, P, y Q, sancio_ nan las infracciones relativas a los derechos de timbre:

Primero: El uso abusivo de timbres para franquear o ven_ der fraudulentamente papel timbrado es sancionado con las penas previstas en el Código Penal para los falsificadores (1.840, O)(70).

Segundo: El artículo 1.840, P, sanciona el empleo ven_ ta o tentativa de venta, consciente, de sellos móviles ya usados, con multa de ciento ochenta a ocho mil francos, que decreta el Tri_ bunal correccional, y, en caso de recidiva, con prisión de cinco días a un mes y el doble de multa. Este artículo es aplicable a todos los casos en que un impuesto, tasa o derecho cualquiera co_ brado por la Administración sea pagado mediante el empleo de tim_ bres móviles:

Tercero: La imitación o falsificación de sellos y el uso de los mismos serán castigados con las penas del artículo: 142 del Código Penal, conforme al artículo 1.840, Q, del Código General de Impuestos (71).

Especial consideración de la naturaleza de la "amende fiscale"

Junto a los supuestos de infracciones sancionadas directamente por la Administración (72), y de aquellas castigadas con penas privativas de libertad y multas penales, una serie de preceptos del Código General de Impuestos prevén la imposición, por un Tribunal correccional, de una "amende fiscale", bien conjuntamente con la pena privativa de libertad y la multa penal, bien sólo con aquélla (73).

Esta "amende fiscale" es una sanción de naturaleza mixta, jurídico penal y jurídico civil, que, por tanto, reúne las características de la pena y la reparación civil. Este doble carácter, penal y civil, da lugar a que se vea sometida a un doble régimen jurídico:

En cuanto sanción penal, se somete a las siguientes reglas:

Primera: Se impone personalmente, sin perjuicio de la responsabilidad, admitida en diversos casos, por hechos de tercero.

Segunda: Sólo puede establecerse por Ley.

Tercera: Su imposición no requiere la prueba de un perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública.

Cuarta: En caso de que sean responsables de un mismo hecho fraudulento varias personas, éstas responden solidariamente de la "amende" (74).

Quinta: El Tribunal puede moderar su imposición por la concurrencia de circunstancias atenuantes, aunque no puede imponer, en el caso de contribuciones indirectas, una "amende" en cuantía inferior a la suma que sirve de cáculo de la llamada "penalidad del quintuplo" (75).

Sexta: El Tribunal puede suspender la ejecución de la pena en los casos en que no lo prohíba expresamente la Ley (76)

La participación de la "amende fiscale" en el carácter civil supone asimismo el sometimiento de aquélla a las siguientes reglas:

Primera: Puede conseguirse del organismo administrativo correspondiente una transacción o reducción (77), en virtud del principio, sancionado en el artículo 2.046 del Código Civil de que puede transigirse sobre el interés civil que resulta de un delito.

Segunda: Su imposición significa una reparación suficiente del perjuicio sufrido por la Hacienda Pública, que no puede pretender la concesión del resarcimiento de daños y perjuicios determinados (78):

Tercera: Puede imponerse a terceras personas, responsables civilmente de los actos de sus subordinados o personas que estén bajo su custodia (79)

99/41

-100-

TITULO III

EL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA:

EVOLUCION HISTORICA

1. Consideraciones preliminares

Tras la exposición de las normas sancionadoras del fraude fiscal en Francia e Italia, que servirán posteriormente a una mejor perspectiva de las posibilidades de regulación del fraude fiscal en España, es preciso investigar sobre los antecedentes históricos de la represión del fraude fiscal en España, ya que los diferentes tratamientos que ha recibido éste a lo largo del tiempo arrojan también nueva luz y permiten un enfoque más correcto de los problemas suscitados por el delito fiscal y, en definitiva, del tratamiento que deba darse al fraude tributario en España.

La diversidad de sistemas empleados en la lucha contra el fraude fiscal desde la instauración del régimen liberal, el mayor o menor grado de eficacia de las normas dictadas, tanto por su propia regulación como por la reacción social y jurisprudencial frente al fraude y a la legislación represora de aquél podrán llevar a formular algunas conclusiones que sirvan para la actual regulación del delito fiscal.

Además, la investigación histórica permitirá determinar si el artículo 319 del Código Penal ha sido redactado de una forma totalmente novedosa, sin ningún tipo de relación con la legislación anterior, o, si, por el contrario, existen influencias o similitudes con preceptos anteriores.

De este modo, aunque es cierto que la exposición de la legislación represora del fraude fiscal no resolverá todos los problemas propios de la nueva redacción del artículo 319 del Código Penal, también lo es que permitirá llegar a ciertas conclusiones sobre la eficacia que pueda tener dicho tipo penal en España, e incluso sobre algunos elementos del tipo.

En el presente capítulo no sólo se expondrán las normas más importantes dictadas desde 1812 en persecución del fraude fiscal, sino que se hará una referencia, siquiera sea somera, a

las diversas reformas tributarias operadas en nuestro país, para concluir con un examen de los trámites y modificaciones realizados en el artículo 319 del Código Penal, desde su inclusión en el Proyecto de Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal hasta su publicación en el B O E de 16 de noviembre de 1.977, y una referencia de futuro a los artículos 370 y 371 del Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal (1).

En un primer contacto con el delito fiscal, y con la anterior regulación de "ocultación fraudulenta de bienes", llama la atención, junto con el escaso espacio dedicado por los autores a ésta, la afirmación de que su origen se remonta al Código Penal de 1.870, llegándose incluso a afirmar que "ninguno de nuestros textos legales anteriores o posteriores a la época de la codificación prevé supuestos parecidos" (2). Pese a ello, he procedido a investigar la legislación vigente desde 1.812, excluyendo la anterior a aquella fecha fundamentalmente por la necesidad de acotar temporalmente el ámbito de investigación, sin que haya sido ajeno a ello los diferentes principios que rigen el Derecho Penal del Antiguo Régimen y el liberal, aunque, por los avatares de la situación política española, haya una muestra de aquel Antiguo Régimen (3).

2. El Régimen constitucional de 1.812 y el Código Penal de 1.822

Con la instauración del régimen constitucional en España, quedó sancionado el principio de igualdad ante la Ley, manifestado, en la Constitución de 1.812, en el principio de proporcionalidad del reparto de las cargas fiscales, pues, conforme al artículo 339 de aquélla, "Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles, en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno" (4).

Asimismo, la propia Constitución de 19 de marzo de 1.812 sancionó el principio de contribución directa y única, en su artículo 344, según el cual, "fijada la cuota de la contribución directa, las Cortes aprobarán el repartimiento de ella entre las provincias a cada una de las cuales se asignará el cupo correspondiente a su riqueza...".

Los principios tributarios establecidos en la Constitución de Cádiz exigían una reforma en profundidad del sistema fiscal hasta entonces vigente, lo que no pudo lograrse, por la brevedad de los períodos constitucionales hasta la muerte de Fernando VII.

Por otra parte, el propio principio del repartimiento acogido en la Constitución significaba que la recaudación operaría exclusivamente en función del gasto público previsto.

En el trienio liberal, aunque los Proyectos de reforma fiscal no llegaron a tener virtualidad (5), fue presentado un proyecto de Código Penal (6), que reguló, por primera vez en el régimen liberal, el delito fiscal, dentro del Título VIII (De los que rehúsan al Estado los servicios que le deben), de la Parte Primera (Delitos contra la Sociedad), dedicando a este delito los artículos 573, 574 y 575, con el siguiente contenido:

Artículo 573: "El que, contraviniendo a la obligación que todos los españoles, sin distinción alguna, tienen de contribuir para las necesidades del Estado en proporción a sus haberes, se negare a pagar la cuota que en el reparto de las contribuciones le hubiere tocado, después de agotados los trámites legales para rectificarla, o no queriendo usar de ellos, sufrirá el recargo de la mitad más de dicha cuota por vía de multa y será apremiado a satisfacer una y otra cantidad".

Artículo 574: "El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le correspondía, ocultando o dismi-

nuyendo maliciosamente sus bienes, rentas o utilidades, pagará, además de dicha cuota, una multa equivalente al importe de lo que hubiere rebajado u ocultado para disminuir aquélla".

Artículo 575: "Si contribuyeren al fraude con declaraciones falsas algunos testigos o peritos nombrados para la tasación de bienes, valuación de utilidades o reparto de la contribución, sufrirán todos ellos mancomunadamente otra multa igual a la prescrita en el artículo anterior, sin perjuicio de la pena en que incurran por su falsedad".

El proceso que siguieron estos artículos, antes de su aprobación definitiva, fue el siguiente: La Comisión que informó el Proyecto no propuso ninguna variación, pero tanto la Audiencia de Pamplona como el Ateneo suscitaron dos problemas, que fueron expuestos y resueltos por CALATRAVA en la Sesión de las Cortes extraordinarias de 24 de enero de 1.822 (7), en la siguiente forma:

"La Audiencia de Pamplona dice que si el reo no puede pagar cuatro, menos podrá pagar seis; por lo cual le parece inoportuno el recargo. Aquí no se trata del que no puede, sino del que se niega a pagar, y contraviene la obligación de contribuir en proporción a sus haberes; si no los tiene, no falta a ella ni se le hará contribuir. Los que rehúsan el pago de las contribuciones en el caso del artículo, no lo hacen por no poder pagar, sino porque no quieren, y entonces ninguna pena más justa que el recargarlos por vía de multa, y, si no pueden pagarla, prescrito queda en el Título preliminar lo que debe hacerse con ellos".

"El Ateneo dice que no comprende cómo puede haber resistencia en estos casos, pues la cobranza tiene sus trámites hasta la ejecución, y, por esto, quiere que se aclare el artículo. Por poca práctica que se tenga en la materia, se conoce cuán posible y aún frecuente es la resistencia en este caso; ella es la que da lugar a la ejecución de que habla el Ateneo; y la Comisión quiere

que no haya que recurrir a estas ejecuciones, o que si las exige la temeridad del contribuyente, sepa que le ha de costar en casti_ go un recargo de la mitad de la cuota",

SANCHEZ SALVADOR, en la misma sesión, expresó el deseo de que se "expresara aquí que las multas quedan en beneficio del Estado, porque si no, los Alcaldes tendrán interés en que sean m_ rosos los contribuyentes", a lo que contestó CALATRAVA: "En el t_ tulo preliminar está declarado que las multas se apliquen íntegram al Erario".

Los tres artículos fueron aprobados en la misma sesión, (8).

Aunque este Código tuvo escasa, por no decir nula, apli_ cación (9), pues iba a ser promulgado el día uno de enero de 1.828, y el día 7 de abril del mismo año se produjo la restauración del régimen absolutista tras la invasión de los "Cien mil Hijos de San Luis", es preciso hacer una breve exégesis de los artículos que dedica al fraude fiscal, a fin de determinar su posible influen_ cia en leyes penales posteriores, y porque sus disposiciones sobre_ vivieron y fueron aplicadas a través del Código Penal boliviano de 1.831-1.833, vigente hasta 1.972, como se verá después (10).

El artículo 573 del Código venía a sancionar una forma de desobediencia o resistencia, referida al pago de los tributos: tras la declaración formal, tomada del artículo 339 de la Consti_ tución de 1.812, de la "obligación que todos los españoles, sin distinción alguna, tienen de contribuir para las necesidades del Estado en proporción a sus haberes", la conducta consistía en la negativa pura y simple al pago de la cuota que al individuo hubiere tocado en reparto. Se supone que esta negativa no habría de ser expresamente manifestada, de modo que el delito quedaría consumado por el impago cuando concurriesen los requisitos legales de exigen_ cia de la cuota tributaria correspondiente.

La propia Ley contaba con un elemento del tipo que actuaba como obstáculo procesal, por cuanto era preciso que se hubieran agotado previamente todos los trámites legales para la rectificación de la cuota, o bien que el sujeto hubiera renunciado a ellos y, por tanto, la cuota fijada en el reparto no fuera ya impugnabile, al haber adquirido firmeza la resolución fijando la cuota. Por tanto, no sería típica la conducta de negativa al pago de la cuota cuando el contribuyente hubiera recurrido, y mientras estuviera en trámite su recurso, sino sólo cuando, ya resuelto el recurso, el individuo mantuviera su actitud de negativa al pago de la cuota.

En el caso en que el sujeto no hiciera uso de los recursos previstos en la Ley, sería preciso esperar al transcurso de los plazos legales previstos para recurrir y por tanto, lo mismo que en el caso anterior, a que la resolución fijando la cuota tributaria fuera firme.

La pena prevista en este artículo consistía en una multa de la mitad más de la cuota que debía haber satisfecho, independientemente de la subsistencia de la deuda tributaria: la propia Ley establecía la utilización de la vía de apremio para la satisfacción de la multa y de la cuota tributaria no satisfecha:

Este artículo tenía la virtud de que, en su sencillez, recoge un supuesto fundamental de incumplimiento de la obligación tributaria, como es el de negativa al pago una vez ha sido fijada definitivamente la cuota procedente. Propiamente, no se trata de una forma de fraude, porque la Administración conoce la persona del contribuyente y la cuota tributaria, sin que haya mediado ocultación del hecho imponible o de su valor económico por parte del contribuyente.

El artículo 574 ofrece el interés de constituir un antecedente, tal vez inmediato, de la "Ocultación fraudulenta de bie_

nes, oficio o industria", tipificada en el Código Penal de 1.870. Este precepto sanciona una conducta consistente no en el mero impago o negativa a abonar la cuota ya fijada, sino en una actividad, calificada por el propio artículo de fraude, consistente en la ocultación o disminución maliciosa de los bienes, rentas o utilidades: es decir: se trataba de una conducta directamente encaminada a evitar que la Administración llegara a conocer aquéllos, con el fin de evitar, total o parcialmente, el pago del impuesto. Para la consumación del delito, por tanto, bastaba la ocultación o disminución de los bienes, rentas o utilidades, no siendo preciso, por tanto, que se hubiera llegado a un efectivo impago de la cuota para que la conducta quedara consumada, tratándose, por tanto, de un delito de consumación anticipada.

En orden a la culpabilidad, la presencia de dos elementos subjetivos del tipo, consistentes en la finalidad perseguida por el contribuyente de no pagar la cuota legítima, y el hecho de que la ocultación o disminución debían ser maliciosas, impedía en todo caso la comisión culposa del delito, ya que la ausencia de aquéllos daría lugar a la atipicidad de la conducta.

La pena a imponer, a diferencia del artículo anterior, no consistía en una cantidad proporcional a la cuota precedente, sino en una multa equivalente al importe de lo que se hubiera rebajado u ocultado, es decir, de la base imponible ocultada.

Los dos artículos citados, por tanto, sancionaban conductas referidas a dos diferentes momentos de la relación tributaria: el artículo 574, al de fijación de la cuota precedente, para lo que es preciso conocer los bienes y rentas del contribuyente; el artículo 573, cuando ya la cuota tributaria ha sido determinada definitivamente: de este modo, el artículo 573 entra dentro del concepto de mero incumplimiento, contumaz si se quiere, de la obligación de pago, en tanto el 574 encaja plenamente dentro del fraude

fiscal, en cuanto consiste en una conducta anterior a la determinación de la cuota tributaria, encaminada a que la Administración no pueda determinar ésta.

En ambos casos, el sujeto activo del delito sólo podía ser el contribuyente, persona a quien "le hubiere tocado" una determinada cuota (artículo 573), o que "oculta sus bienes, rentas o utilidades" (Artículo 574). Asimismo, en ambos casos, el incumplimiento realizado o pretendido podía ser parcial: de modo expreso en el artículo 574, que alude a la posible disminución de los activos, lo que podría dar lugar a la fijación de una cuota inferior a la procedente; en el supuesto del artículo 573, esta posibilidad de que el impago parcial constituyera delito deriva de que la negativa al pago lo sea de la cuota fijada para el particular, de modo que éste podría mostrarse dispuesto al pago de parte, pero no de toda la cuota a él atribuida, y, en este caso, la conducta sería típica.

La afirmación de que el artículo 574 del Código Penal de 1.822 constituye un antecedente del artículo 331 del Código Penal de 1.870 se fundamenta en la comparación entre los elementos principales de ambos tipos delictivos: En ambos casos, la conducta consiste en una ocultación, total o parcial, de determinados activos incluibles en la base tributaria (a los bienes o rentas a que alude el Código de 1.822 añade el de 1.870 el oficio o industria) Asimismo, en los dos tipos penales concurre un elemento subjetivo del tipo, consistente en que la ocultación se realice para no pagar los impuestos correspondientes, de modo que ambas conductas son necesariamente dolosas. La pena, en ambos casos, es de multa, aunque el criterio de determinación es diferente, ya que en el Código de 1.822 se trata del importe de lo ocultado o rebajado, es decir, de la base, en tanto que en el de 1.870 se trata del tanto al quíntuplo de los impuestos que se debieron haber satisfecho.

La única diferencia importante entre ambos tipos penales, aparte la indicada en cuanto al criterio de determinación de la pena, que no afecta al tipo penal, sino a la consecuencia del delito, consiste en que el artículo 331 del Código de 1.870 añadirá un nuevo requisito, inexistente en el Código de 1.822, y consistente en el previo requerimiento de funcionario competente. Pero este requisito, pese a su trascendencia, pues hará atípicas aquellas conductas de ocultación cuando no haya mediado el citado requerimiento, no afecta a la identidad sustancial de las conductas previstas en uno y otro precepto.

Por último, el artículo 575 regulaba una forma especial de participación criminal en el fraude fiscal cometido por otro, consistente en la actuación de testigos o peritos falsos: este precepto debe entenderse referido al artículo anterior (ocultación o disminución), pero no al artículo 573, que no es propiamente una modalidad de fraude fiscal, sino una negativa al pago de la cuota tributaria.

Esta afirmación resulta no solamente de la referencia que el artículo hace a que "contribuyeren al fraude", sino del hecho de que las declaraciones falsas han de referirse a "tasación de bienes, valuación de utilidades o reparto de la contribución", que son actividades encaminadas a la fijación de la cuota tributaria y, por tanto, anteriores a ella, en tanto que el artículo 573 exigía que la cuota estuviese ya definitivamente determinada en el momento de manifestarse la conducta.

Ofrece interés esta conducta prevista en el artículo 575, porque regulaba una forma de cooperación en el delito de ocultación cometido por otro, conducta que, de otro modo, hubiera quedado impune, atendida la limitación que, en orden al sujeto activo del delito, imponía el artículo 574.

La conducta prevista en dicho artículo 575 consistía en declaraciones falsas de testigos o peritos; declaraciones que habían de referirse a aquello para lo que habían sido nombrados, es decir, para la tasación de bienes, valuación de utilidades o reparto de la contribución, aunque la conducta de los testigos debía referirse fundamentalmente a la existencia de dichos bienes y utilidades y a su cuantía, en cuanto la determinación de la misma pudiera ser objeto de conocimiento inmediato, de modo que la valoración quedaría reservada a los peritos.

El término "si contribuyeren al fraude" da a entender el carácter accesorio que tenía esta conducta en relación al fraude descrito en el artículo 574, y, al mismo tiempo, constituía un elemento subjetivo del injusto, en cuanto la conducta de los testigos y peritos debía ir encaminada, en connivencia con el contribuyente, al logro de la ocultación o disminución, y, por tanto, del fraude fiscal. De este modo, la conducta sólo podría cometerse dolosamente por las personas expresamente nombradas como testigos o peritos.

La sanción, consecuente con el carácter accesorio, de cooperación, de estas conductas, consistía en una multa mancomunada de todos los peritos o testigos que hubieran participado en el falso testimonio, igual a la prescrita en el artículo anterior, "sin perjuicio de la pena en que incurran por su falsedad".

La conducta consistía, por tanto, en una modalidad de falso testimonio vertido en un expediente administrativo, de fijación o reparto de una cuota tributaria, que no es independiente en sí misma, sino accesorio de otra, la de ocultación o disminución realizada por el contribuyente, de modo que el falso testimonio o pericia dados respecto de un contribuyente que no hubiera realizado actos de ocultación total o parcial, no sería punible conforme a este artículo, sin perjuicio de que pudiera serlo por otro.

La regulación del delito fiscal en el Código de 1.822 ofrece ciertas virtudes:

En primer término, y, teniendo en cuenta la fecha de redacción del Código, el Capítulo en que están incluidos estos artículos ("los que rehúsan al Estado los servicios que le deben"), a aunque reúne conductas heterogéneas, pues los artículos siguientes se refieren al servicio militar, permite considerar que la Ley pretende proteger el derecho del Estado a obtener de sus ciudadanos determinadas prestaciones, personales en unos casos y económicas en los artículos sancionadores del fraude fiscal.

En segundo término, en sólo tres artículos, tipifica y da trato diferente a tres grandes grupos de conductas que pretenden dejar sin efecto el derecho del Estado al cobro de las cuotas tributarias, con una técnica depurada, pues, mientras en la negativa al pago de la cuota tributaria exige que su cuantía esté determinada perfectamente, y por resolución firme, en la ocultación, por tratarse de una conducta de fraude, cometida con anterioridad a dicho trámite, elimina esta exigencia, quedando consumado el delito por la mera ocultación, aunque no haya habido un efectivo perjuicio para el Estado; la pena a imponer en este caso no se refiere a la cuota defraudada, sino al importe de lo que se hubiere ocultado o reducido; de este modo, en el primer artículo, respeta el derecho del ciudadano a que se fije la cuota que debe pagar, y a recurrir contra las resoluciones que, en este orden, le parezcan injustas; en cambio, en el segundo delito, advertido el ánimo de fraudatorio del contribuyente, y conocido el hecho de la ocultación o disminución patrimonial, procedía la inmediata sanción del hecho.

Por último, consciente de que el sujeto activo del delito sólo podía ser el contribuyente, pero éste podía ser ayudado de algún modo por terceras personas, cuya actividad, en otro caso, quedaría impune, sanciona diversas formas de auxilio al fraude que, desde



la perspectiva del momento en que fue legislado, merece aplausos, por cuanto tipifica como delito distintas conductas de cooperación al fraude fiscal.

En tercer lugar, la Ley tipifica las conductas con independencia de la cuantía defraudada, e, incluso, de la existencia de perjuicio para la Hacienda Pública, al menos hasta sus últimas consecuencias, para la consumación de las conductas:

3. La Ley penal " sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda", de 3 de mayo de 1.830

La restauración del Régimen absolutista dio al traste con los Proyectos de reforma fiscal del trienio liberal y con el Código Penal de 1.822 (10 bis).

El día 3 de mayo de 1.830 ve la luz una ley penal sobre delitos de fraude contra la Hacienda Pública (11) que, con 207 artículos, distribuidos en cinco títulos, regula esta materia tanto desde el punto de vista material como procesal. La estructura de la Ley, según sus títulos, es la siguiente:

Título I: "de los delitos contra la Real Hacienda a que es aplicable esta Ley, y su calificación".

Título II: "De las penas contra los reos de contrabando y defraudación".

Título III: "Del modo de proceder en la averiguación y pesquisa de los delitos de contrabando y defraudación".

Título IV: "De la jurisdicción privativa para los delitos de contrabando y defraudación".

Título V: "Del procedimiento judicial sobre los delitos de contrabando y defraudación".

La gran amplitud de la Ley permitió una regulación muy

prolija de estos delitos, que no se circunscriben a los meros fraudes fiscales, sino que, conforme al artículo Primero:

"Son objetos propios y exclusivos de esta Ley los delitos de fraude contra la Hacienda Pública, de las especies siguientes:

Primero: El contrabando.

Segundo: La defraudación en el pago de las contribuciones Reales.

Tercero: La connivencia de los empleados de la Real Hacienda en los delitos de contrabando y defraudación.

Cuarto: Toda especie de complicidad en los mismos delitos.

Quinto: La resistencia a mano armada o con cualquier género de violencia contra las Autoridades, funcionarios públicos, individuos de la Fuerza Armada y cualquiera clase de personas que por razón de oficio o en virtud de mandato legítimo persigan a los contrabandistas o defraudadores de mi Real Hacienda",.

Sexto: La falsificación de cualquiera documento público o privado, o de las marcas y sellos de oficio, u otros signos peculiares de mi Real Hacienda, hecha para cometer, encubrir o excusar los delitos de contrabando y defraudación".

Séptimo: Las omisiones de las Autoridades y funcionarios públicos, de los empleados de Real Hacienda, y de cualquiera otra clase de personas en el cumplimiento de las obligaciones que por las leyes, reglamentos e instrucciones de la misma Real Hacienda les son peculiares para impedir o perseguir los delitos de contrabando y defraudación".

En esta ley se sancionan tanto el contrabando como la defraudación, considerados especies de un mismo fraude a la Hacienda Pública. Junto a ellas, se tipifican determinadas conductas c

consideradas como conexas o relacionadas con el fraude, bien porque contribuyen a su comisión, mediante la cooperación de particulares, bien porque consisten en el incumplimiento, por parte de Autoridades y funcionarios públicos, de sus deberes de persecución del fraude.

El concepto de contrabando queda circunscrito, conforme al artículo segundo, al comercio de artículos estancados (contrabando de primer grado), o a la exportación o importación de artículos prohibidos D(contrabando de segundo grado), en tanto que las conductas relativas a la introducción en España y circulación en la misma de mercancías sin el marchamo o gufa de Aduanas, y la exportación de géneros sin haber pagado los correspondientes derechos de Aduanas de salida eran considerados, de acuerdo con el artículo 11 (12), delito de defraudación contra la Real Hacienda en las Rentas generales o de Aduanas, conducta hoy considerada de contrabando, conforme a la vigente ley de 16 de julio de 1.964 (18).

Los artículos 12, 13 y 14 describían las distintas conductas constitutivas de delitos de fraude, según se tratara de Rentas provinciales, derechos de puertas u otro cualquier impuesto (artículo 12), contribuciones cuya cuota hubiera de graduarse por la manifestación del contribuyente (artículo 13), y contribuciones directas (artículo 14).

Según el artículo 12, "Con respecto de los géneros, frutos y especies del Reino sujetos al pago de rentas provinciales, derechos de puertas u otro cualquiera impuesto, se incurre en delito de defraudación:

1º Por la introducción en los pueblos donde se hallen establecidos los derechos de puertas sin hacer la declaración y adeudar el correspondiente derecho en las oficinas de entrada.

2º Por su conducción hacia los mismos pueblos dentro del radio que está marcado por distintas vías de las que están

prevenidas en los reglamentos expedidos al efecto, o bien en menor cantidad de la que éstos prefijen, o, finalmente, con violación de cualquiera otro requisito que en ellos se halle determinado.

3ª Por omitirse en los pueblos no sujetos a los derechos de puertas las declaraciones a la Autoridad u oficina competente, y el adeudo de derechos en la forma que las circunstancias respectivas de cada ramo tengan establecidas, y siempre que en el transporte de estos mismos efectos se dejen de cumplir las formalidades o no se acompañen los documentos que aquélla haya prescrito".

Artículo 13: "En toda especie de contribución, cuya cuota se haya de graduar por la manifestación que haga el contribuyente de la cantidad y calidad del género que causa el derecho, se incurrirá en el delito de defraudación:

1ª Si el portador manifestare un género de especie sujeto a un derecho inferior al que realmente lleve.

2ª Si en géneros de una misma especie, sujetos a graduación de derecho diferente según su calidad, manifieste ser la que conduce de grado inferior a la que realmente tenga, y la diferencia pase del ocho por ciento.

3ª Si en la cantidad efectiva de géneros y la que se declaró para adouar el derecho hubiere un exceso a favor de aquélla de más del tres por ciento."

Artículo 14: " En cuanto a las contribuciones directas se incurre en delito de defraudación:

1ª Por omitir la declaración que debe hacerse para la exacción a la Autoridad adonde corresponde:

2ª Por cualquier falsedad que se cometa en la declaración que se dé para la graduación del derecho.

3ª Por la ocultación del contrato, sucesión, posesión u otro acto que cause el derecho.

4° Por cualquiera simulación que se haga en los documentos justificativos de estos actos.

5° Por toda clase de violación a las reglas administrativas establecidas en las instrucciones que tenga tendencia manifiesta y directa a eludir o disminuir el pago de lo que legítimamente deba pagarse por razón de la contribución directa".

Todas estas conductas, descritas con gran minuciosidad por la Ley, podrían tal vez reducirse a dos grandes grupos: en el primer caso, se trataría de omisiones en las declaraciones obligatorias, o bien de falsedades en las declaraciones prestadas o en los documentos justificativos de determinados actos jurídicos que, en el caso de las contribuciones directas, se cierra con la fórmula genérica de "incumplimiento de normas administrativas", que, en todo caso, deben evidenciar una "tendencia manifiesta y directa a eludir o disminuir el pago de lo que legítimamente deba pagarse...": es decir: en todo caso se trata de conductas que impiden o dificultan a la Hacienda el conocimiento, bien del hecho imponible, bien del exacto valor económico del mismo, de modo que aquella deja de ingresar la contribución, total o parcialmente. Son conductas dolosas, de fraude, lo que resulta expresamente exigido en algunas de las conductas descritas.

El Título II de la Ley establece las penas aplicables, previendo el artículo 16 una lista de sanciones que oscilan entre el comiso o confiscación de los géneros que fueron materia del delito y de los objetos accesorios a su perpetración, hasta la muerte en garrote (15). Las penas correspondientes a los delitos de fraude están recogidas en la Sección II de este título (16), que dedica los artículos 57 a 61, inclusive, a las penas aplicables a las defraudaciones de Rentas de Aduanas o Generales previstas en el artículo 11.

El artículo 62, referido a las Rentas Provinciales, Derechos de Puertas y Consumos, disponía el comiso y además el doble derecho correspondiente, cuando la conducta se verificase en las formas prevenidas en el artículo 12. El artículo 63 disponía la multa del cuádruplo del importe del derecho defraudado, además del importe de éste, en caso de haberse adeudado menor cantidad de la debida. El artículo 64 disponía:

"Los que cometan cualquier acto de defraudación para el pago y graduación de las cuotas de las contribuciones directas en alguno de los modos determinados en el artículo 14 de esta ley, incurrirán en multa del quíntuplo de la cantidad del derecho en que consista la defraudación, satisfaciendo asimismo los gastos que se ocasionen en las diligencias necesarias para la comprobación del fraude".

El Título III regula (17) el modo de proceder en la averiguación y pesquisa de los delitos de contrabando y defraudación, y establece, en su artículo 97, que dicha pesquisa esté a cargo de las Autoridades, Empleados y Resguardos de la Real Hacienda, e impone un deber de colaboración o pesquisa a los Jueces y justicias (Artículo 98), y miembros del Ejército (Artículo 99), regulando asimismo, el reconocimiento en lugar cerrado (Artículos 101 a 118).

Especial interés ofrece el Título IV, relativo a la jurisdicción privativa para los delitos de contrabando y defraudación, que establece una jurisdicción especial, pues, según el artículo 125, "el superintendente general de mi Real Hacienda es el Juez único y privativo en primera instancia para conocer de todos los delitos de contrabando y defraudación que se cometan en el Reino".

Esta jurisdicción la ejerce por sí, y por medio de sus Subdelegados en los partidos judiciales de Rentas, o de los especiales en que tenga a bien delegarla en casos particulares".

Según el artículo 126, "En la segunda y tercera instan-

conocerá privativa y exclusivamente las causas sobre delito de contrabando y defraudación el Consejo Supremo de Hacienda, cerrándose irrevocablemente el juicio con sus providencias que causen ejecutoria".

En cambio, conforme al artículo 129, La Autoridad de los jueces ordinarios se contraía a los actos determinados en el artículo 98, consistentes en "inquirir si se cometen en el territorio peculiar de su jurisdicción delitos de contrabando y defraudación, y observar la conducta, ocupaciones y manejo de las personas sospechosas de ocuparse en este tráfico; de reconocer los lugares en que tenga noticia que hay existencia de géneros de contrabando o introducidos fraudulentamente, de poner presos a los delincuentes y formar las primeras diligencias del proceso para acreditar el delito, descubrir sus autores y cómplices, y hacer constar la aprehensión de los efectos del fraude, si la hubiere habido".

El procedimiento, regulado en los artículos 161 y siguientes (18), era sencillo: concluido el Sumario, pasaba el procedimiento al Oficio Fiscal para que pusiera la acusación en el tercer día, y luego a los procesados, para que en tres días respondieran a la acusación y propusieran pruebas, y, no habiendo oposición o no reclamándose pruebas, el asunto se decidía en el tercer día; en otro caso, se recibía a prueba, luego pasaba a instrucción de las partes, celebrándose una vista, a la que asistían "el Juez, su Asesor y el Oficio Fiscal inexcusablemente, y los defensores de los procesados..." y "se pronunciará el fallo definitivo, que se remitirá al Superintendente general de mi Real Hacienda con los autos originales".

En los procedimientos por defraudación de contribuciones directas, aquéllos se iniciaban por demanda del Oficio Fiscal.

Por último, las decisiones del Superintendente General eran apelables en los siguientes casos, según el artículo 183:

1ª "Siempre que por ellas se imponga pena corporal, cual quiera que ésta sea.

2ª Cuando el total de la condenación pecuniaria llegase a diez mil reales de vellón".

Estas dos causas permitían la apelación en ambos efectos; pero cabía recurso en un sólo efecto en las condenaciones que, en su totalidad, no llegaran a cinco mil reales de vellón.

Por último, el artículo 207 contenía una disposición de rogatoria, por virtud de la cual, "En todo lo demás quedan por la presente derogados y sin fuerza ni valor legal alguno todas las leyes, reglamentos, instrucciones y Reales Ordenes que hasta el día se habían promulgado y expedido sobre la calificación, penas orden de proceder en los delitos de fraude contra mi Real Hacienda".

Esta Ley especial, antecedente, como se verá, del Real Decreto de 1.852 ofrece, frente al Código Penal de 1.822, una regulación del fraude a la Hacienda, englobando en ella el contrabando y la defraudación.

Contenía esta ley un concepto del contrabando más restringido que el actual, pues sólo se refería al comercio de objetos estancados o prohibidos, en tanto que en la defraudación se incluía, junto a la relativa a determinadas contribuciones (Derechos de puertas, contribuciones directas), la que se cometiera en las Rentas de Aduanas.

También ofrecía esta Ley, en contraste con el Código Penal antes citado, una jurisdicción especial, con tres instancias, para la represión de estos delitos, de modo que la intervención de la jurisdicción ordinaria quedaba circunscrita a lo previsto en el artículo 140, según el cual, "las penas por defraudación de contribuciones directas que no excedan de quinientos reales, se impondrán por el Juez Ordinario del pueblo en que se haya hecho el

fraude, oyendo instruativamente al recaudador de la contribución o al Síndico del Ayuntamiento, si el repartimiento y cobranza estuviere a cargo de esta Corporación, y a la persona acusada de defraudación, y examinando en juicio verbal los documentos que por ambas partes se presentan. De todo ello se extenderá diligencia formal, a cuya continuación proveerá el Juez lo que estime en justicia". Pero esta competencia venía matizada por el artículo 141, por cuanto "esta providencia (del Juez) se pondrá en ejecución, sin perjuicio de que, si la tuviere por gravosa alguno de los interesados, dirija su reclamación al Subdelegado del partido que, en expediente instructivo, y tomando los informes que estime conducentes para la justificación de los hechos, confirmará o revocará sin ulterior recurso la resolución del Juez Ordinario".

4. La restauración del régimen liberal : la reforma fiscal de 1845 y su repercusión penal

A. El Proyecto de Código Criminal de 1834.

Apenas restaurado el régimen liberal tras la muerte de Fernando VII, el Gobierno de S.M. presentó a las Cortes un Proyecto de Código Criminal el día 12 de agosto de 1834 (19), en cuya Exposición de Motivos se explicaba la necesidad de sanción penal del fraude fiscal:

"...Cuando se malversan o defraudan los intereses de la Real Hacienda, sobre el delito común resulta un daño de gravedad al Estado, porque tiene que cubrir el déficit de una cantidad con que contaba para llenar sus obligaciones de justicia o de utilidad común, con gravámenes de la propiedad y de la industria y con notorio agravio de los que sufren porque no siendo los responsables a su indemnización, son los obligados a reintegrarlo y satisfacerlo

en perjuicio de la justa equidad y crédito del Gobierno. La aplicación de las leyes en materia tan delicada ha sido siempre confusa y difícil; y aunque en el día de hoy las hay recientes y más equitativas, la junta ha estimado oportuno hacer alguna reforma en las graduaciones para distinguir las penas, no sólo por los delitos, sino también por sus resultados y daños que ocasionen". (20).

En esta Exposición de Motivos se acogen los dos efectos fundamentales del fraude tributario: el inmediato, consistente en que el Estado se encuentra con un déficit en relación con las cantidades que presupuestaba ingresar, para cubrir sus gastos, y el mediato, la repercusión de dichas cantidades dejadas de ingresar en los demás contribuyentes, a través del aumento de la presión fiscal (21); además, la extensión que da a este tema revela la gravedad del problema del fraude fiscal en el momento en que se presenta el proyecto de Código Penal.

Consecuente con los principios formulados en la Exposición de Motivos, el Título IX del Libro II ("De los delitos públicos") estaba dedicado a "Los delitos contra la Real Hacienda", y, dentro del mismo, el artículo 228 declaraba:

"Los delitos contra la Real Hacienda son:

... "Décimo: la defraudación de Rentas Provinciales, Derechos de Puertas o municipales y de contribuciones de cuota fija".

En los números anteriores no sólo se contenían delitos similares a los previstos en la Ley de 1.830, sino que se añadían otros también atentatorios contra la Hacienda Pública, aunque desde otra perspectiva, como sucedía con el número primero, referido a la "usurpación o apropiamiento de sus bienes o caudales", o el noveno, "abuso de cobrar o exigir derechos o impuestos Reales que no estén establecidos, o cobrarlos en mayor cantidad o por personas que no estén autorizadas para ello", conductas que, en el Código

penal actual, se encuentran diseminadas en diferentes artículos y capítulos (22).

El Proyecto de Código se conformó con una fórmula genérica, de alusión a la defraudación de determinados tributos, sin especificar las manifestaciones que podía ofrecer dicha defraudación ni, por tanto limitarlas, en contraste con la técnica empleada en la Ley de 1.830.

En cuanto a las penas aplicables, el artículo 235 establecía: "La defraudación de Rentas provinciales, derechos de puertas o municipales y de contribuciones de cuota fija, se castigará sólo con penas pecuniarias" que, conforme al artículo 235, no excederían del triplo del valor de los objetos aprehendidos y decomisados, ni del quintuplo de los derechos, cuando se trate de la defraudación de éstos". Por otra parte, el artículo 237 vulneraba el principio de reserva legal, al disponer que "las instrucciones, Reglamentos y Leyes especiales de la materia establecerán la graduación de penas para estos delitos, pero arreglándose en todo a estas disposiciones".

Este Proyecto de Código Penal no llegó a la fase de debate, por lo que la represión del fraude fiscal siguió rigiéndose por la Ley de 1.830 (23).

B. La reforma fiscal de 1.845

En la exposición de la legislación española dictada o proyectada en persecución del fraude fiscal, es preciso hacer una somera referencia a la reforma fiscal de 1.845, que sirve de marco y ámbito de aplicación de la legislación penal posterior y es el punto de arranque del sistema tributario español (24).

Por un Real Decreto de 18 de diciembre de 1.843 se creó una Comisión para el estudio de la reforma del sistema tributario, firmado por el entonces Ministro de Hacienda, Juan José García Carrasco, en cuya Exposición de afirmaba la necesidad del estable-

cimiento de un sistema tributario "acomodado a las circunstancias del país y capaz de hacer frente a todas las necesidades del servicio público", un plan administrativo que "asegure la cobranza" de los impuestos, un método de contabilidad exacto, es decir, "una reforma general que abrace en su conjunto todas las partes de este interesante ramo de la Administración".

Para el logro de los fines señalados, se nombró una Comisión (25), y, en el Proyecto de Presupuestos Generales de ingresos y gastos para el año 1.845 (26), presentado por el entonces Ministro de Hacienda, Alejandro Mon, se perfila el nuevo sistema tributario con la introducción de la contribución de bienes inmuebles, cultivo y ganadería (27), así como las de hipotecas, impuesto sobre consumos de especies determinadas, contribución industrial y de comercio, y contribución sobre inquilinatos.

El impuesto sobre bienes inmuebles, cultivo y ganadería partió en su establecimiento del sistema de reparto por cupo, para obviar la falta de conocimiento de la riqueza imponible, aunque posteriormente se emplearon simultáneamente dos sistemas de determinación de la base imponible: el catastro y el amillaramiento; pero esta contribución acabó languideciendo, fundamentalmente por la facilidad de fraude, tanto a través de la falta de amillaramiento de tierras (28), como de una determinación falsa de su calidad o rendimientos.

La contribución industrial y de comercio, otro de los impuestos de producto introducidos en esta reforma, estableció un sistema mixto de gravamen, entre el de patente y el de reparto proporcional de las cargas tributarias, a través de un derecho fijo, por el mero ejercicio del comercio o industria y un derecho proporcional sobre el importe de los alquileres de vivienda y locales empleados por el industrial; pero el gravamen proporcional fue sustituido por un sistema puro de patentes o apremiación, con

reparto de la acumulación de todos los derechos fijos entre los agremiados, dando lugar, al fijarse el gravamen en meros datos objetivos y externos, a una reducción de los ingresos de la Hacienda por este concepto, al excluir el elemento proporcional.

El derecho de hipoteca surgió de la fusión de cuatro impuestos preexistentes: el derecho de hipoteca, la alcabala, la manda pía forzosa y el impuesto sucesorio D(29), como un impuesto sobre las traslaciones del dominio, aparte de servir, a través de su función de Registro, para dar firmeza y solemnidad a dichas transmisiones.

La contribución sobre inquilinatos, considerada como un remoto precedente del actual impuesto sobre la renta (30) gravaba los alquileres o la propiedad, en este caso en base a lo que se pagaría por alquiler, adoptando así un sistema de imposición por "signos externos": Tuvo una vida efímera, pues fue suprimido por un Real Decreto de 27 de marzo de 1.846.

Por último, se introdujo la contribución sobre los consumos, típico ejemplo de impuesto indirecto, contrario a las ideas entonces reinantes entre los hacendistas, y que venía a sustituir a los antiguos impuestos de cientos, millones y derechos de puertas, aunque estos últimos fueron mantenidos, y se refundieron en esta contribución "las rentas llamadas provinciales compuestas de los derechos de alcabala, cientos y millones, y la parte de catastro, equivalente y talla que no se refunde en la contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería:..."

C. El Código Penal de 1.848

La importante reforma fiscal expuesta, que respondía a unas aspiraciones sentidas de antiguo, no va acompañada de una tipificación del delito fiscal en el "Proyecto de Ley, remitido por el Senado, autorizando al Gobierno para plantear el del Código penal y la ley provisional que se acompañan", debatido globalmente

en la sesión de 11 de marzo de 1.848, ni en el propio Código de 19 de marzo de 1.848 y su reforma de 30 de junio de 1.850 (31). De este modo, la represión del fraude fiscal siguió rigiéndose por la vieja ley de mayo de 1.830.

D. El Real Decreto de 20 de junio de 1.852, sobre jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y fraude.

Con este Real Decreto (32) se mantiene el criterio de proceder a la persecución de estos hechos en una ley especial, y no en el Código Penal común.

Según la Exposición de Motivos, este Real Decreto se justificaba, en primer término, por la necesidad de sustituir la Ley de 3 de mayo de 1.830, pues "han dejado de estar en vigor las disposiciones económicas a cuyo espíritu se trató de ajustarla, habiéndose además suprimido el Consejo de Hacienda, y la jurisdicción contenciosa que ejercían los Ministros de Hacienda como Superintendentes generales de la misma... y, por otra parte, se ha alterado... el orden de proceder en estos juicios...".

El medio para fijar "de una manera clara y precisa los actos que propia y esencialmente constituyen los delitos de contrabando y defraudación" y "establecer un orden de procedimientos sencillo y limitado" fue este Decreto, presentado como Proyecto de Ley a las Cortes en 1.849.

El Real Decreto, firmado por Bravo Murillo, presenta la siguiente estructura:

Título Primero: Dedicado a las normas de competencia, consta de cuatro capítulos.

Título segundo: "De los delitos de contrabando y defraudación, y de sus penas".

Título tercero: "De la persecución del contrabando y

defraudación".

Título cuarto: "De los procedimientos en materia de contrabando y defraudación".

Según este Real Decreto, la competencia para conocer de los negocios judiciales de Hacienda, en primera instancia, correspondía a los Jueces de Partido de su respectiva provincia, y, en su caso, al Decano de los mismos D(Artículo 2), pudiendo, en ciertos casos, nombrarse un Juez que entendiera exclusivamente de estos asuntos (Artículo 3), nombrándose asimismo los promotores fiscales correspondientes o, en su caso, deberían conocer los promotores fiscales ordinarios D(Artículo 4).

En segunda instancia, "en cada una de las Audiencias del Reino, la Sala Primera conocerá en segunda y última instancia de las causas criminales por delitos contra la Hacienda, sin perjuicio del recurso de casación ... en los negocios civiles conocerán en segunda y tercera instancia las Salas a que corresponda por turno".

Dentro del Título II, el artículo 17 declaraba:

"Son objeto peculiar de este Decreto como delitos directos: 1º: El contrabando.

2º La defraudación. Y como delitos conexos:

3º La seducción y resistencia contra la Autoridad o sus Agentes que tenga por objeto la perpetración de los delitos de contrabando o defraudación:

4º La falsificación o suplantación de documentos públicos o privados, de marcas o sellos de oficio, o de cualesquiera otro signo peculiar de las oficinas de Hacienda, o adoptada para acreditar la fabricación nacional, cometida para verificar, encubrir y excusar los delitos de contrabando y defraudación.

5º El robo o hurto de efectos estancados, existentes en los criaderos, fábricas, almacenes y dependencias de la Hacienda Pública.

6ª Las omisiones y abusos de los empleados públicos y personas de cualquiera condición en el cumplimiento de las obligaciones que, para perseguir o impedir dichos delitos de contrabando o defraudación, les impongan los reglamentos e instrucciones.

7ª Y cualesquiera otros delitos comunes que se cometan para ejecutar, facilitar o encubrir el contrabando o la defraudación".

El concepto de contrabando es similar al de la Ley de 3 de mayo de 1.830 (33), es decir, incluye las actividades relativas a objetos estancados o de tráfico o consumo prohibido, en tanto que en el artículo 19 se considera defraudación la de los derechos de Aduanas:

"Se incurre en el delito de defraudación:

Primero: Introduciendo en territorio español géneros extranjeros o coloniales sujetos al pago de derechos de entrada, sin haber hecho el portador su declaración en la primera Aduana, y pagado los derechos correspondientes.

Segundo: Alterando en calidad o cantidad la relación de los géneros lícitos que se introduzcan al presentar en la Aduana las notas o facturas que los declaren, en contravención a lo dispuesto en las instrucciones del ramo.

Tercero: Conduciendo géneros lícitos sin guías, certificados, sellos u otros signos comprobantes del pago de los derechos de entrada dentro de la zona o territorio en que según las instrucciones no puedan circular libremente sin ir acompañados de aquellos signos, y por la detentación de los mismos géneros sin el propio requisito en el territorio donde las instrucciones lo exijan.

Cuarto: Exportando efectos del Reino, sujetos al pago de derechos en las Aduanas de salidas, sin haberlos satisfecho íntegramente o intentado hacerlo, y justificándose la tentativa por la aprehensión de dichos efectos dentro de la zona determinada

por los reglamentos, sin que los portadores o detentadores tengan las guías competentes para legitimar el transporte o la detentación.

Quinto: Conduciendo o trayendo el buque nacional o extranjero que arribe a puerto español géneros sujetos al derecho de entrada que no estén comprendidos en las guías, registros o certificaciones de procedencia, cuando las instrucciones oxijan estos documentos como requisitos imprescindibles para legitimar la introducción.

Sexto: Defraudando o intentando eludir el pago de los derechos de consumo, así en los pueblos sujetos al derecho de puert_{tas}, como en los administrados, arrendados o encabezados, ya sea introduciendo los géneros gravados por este impuesto, sin hacer la declaración ni adeudar el derecho correspondiente, ya conduciendo los dentro del radio por distintas vías de las que están marcadas, o ya faltando a cualquiera otro de los requisitos que para evitar fraude se hallen prevenidos por las instrucciones y reglamentos del ramo:

Séptimo: Alterando, en cuanto a la calidad o cantidad de los efectos imponibles, las declaraciones o manifestación del contribuyente que hayan de servir para graduar la cuota del derecho de puert_{tas} o de consumo, siempre que la alteración pudiera haber producido un menoscabo al Erario equivalente al cinco por ciento de los derechos correspondientes a la cantidad o calidad de los géneros declarados.

Octavo: Omitiendo la declaración que deba hacerse para la exacción de toda contribución directa a la oficina o Autoridad correspondiente, previo requerimiento de la Administración en la forma prevenida en las instrucciones.

Noveno: Ocultando cualquier propiedad, contrato, sucesión, posesión u otro acto que esté sujeto a la exacción del impuesto o derecho respectivo en la referida declaración, y faltando en ella a la verdad de los hechos, o cometiendo simulación en los

documentos que la justifiquen.

Décimo: Cometiendo falsedad en los mismos documentos.

Undécimo: Por toda clase de violación de las reglas administrativas que tenga tendencia manifiesta a eludir, disminuir el pago de lo que legítimamente debe satisfacerse por razón de una contribución directa o indirecta".

Los cinco primeros números de este artículo constituyan defraudación de las rentas de Aduanas que, en la regulación actual, quedarían incluidas en el concepto de contrabando, en tanto que las conductas descritas en los números sexto a once se referían a diferentes tipos de tributos (derechos de puertos o de consumos, contribuciones directas o indirectas en general). De estas conductas algunas corresponden, casi a la perfección, con otras de la Ley de 1.830: así sucede, por ejemplo, con el número 11 del artículo, muy similar al párrafo quinto del artículo 14 de aquella Ley (34)

Todas estas conductas presentaban una característica común, exigida unas veces en forma expresa (números 6, 7, 9 y 11) y otras derivada del propio contexto, y es el carácter intencional de las mismas, en cuanto han de ir dirigidas a defraudar a la Hacienda, excluyéndose la posible comisión culpable.

Asimismo, dichas conductas podían consistir, bien en no realizar la declaración obligatoria, bien en presentar una declaración falsa que altere las circunstancias y elementos (cantidades, calidades, valores) que sirvan para la determinación económica del impuesto, dando lugar a un impago parcial (número 7 y 9, en su última parte).

De las conductas descritas, conviene resaltar los números octavo a undécimo, por la influencia que hayan podido tener en regulaciones posteriores, y a fin de determinar la propia técnica empleada por el legislador en la tipificación de las mismas.

La conducta descrita en el número octavo consiste simplemente en la omisión de la declaración exigible para la exacción de una contribución directa: se trataba, por tanto, de una conducta de omisión pura, en la que es de destacar la exigencia de que procediera un requerimiento de Autoridad competente o de la oficina correspondiente, y que este requerimiento se hiciera en la "forma prevenida en las instrucciones". Quedaría así la figura como una modalidad de desobediencia a órdenes de Autoridades o funcionarios públicos, aunque debe entenderse que preordenada al propósito de defraudar a la Hacienda.

El número noveno describe en realidad tres conductas, relacionadas en todo caso con la declaración que el contribuyente debía hacer para la exacción del impuesto: en este caso, no era preciso el previo requerimiento de la Administración, y las conductas descritas podrían resumirse en los tres verbos empleados en el precepto: podía tratarse, bien de una ocultación de propiedades, contratos y otros actos, bien de una falta de verdad en la narración de los hechos, equivalente a una falsedad ideológica, o bien, por último, mediante una simulación, no ya en la declaración, sino en los documentos que justifiquen el acto sujeto a la exacción. Por simulación habría de entenderse, por contraposición al número siguiente, cualquier falsedad ideológica que diera lugar a una calificación del acto distinta a la real (35).

En cambio, el número décimo se refería a la falsedad cometida en "los mismos documentos", es decir, en los justificativos del acto o derecho sujeto al impuesto, supuesto en que habían de incluirse las falsedades materiales.

El número once se refería a la violación de reglas administrativas, sin limitar ni enumerar el tipo de infracciones, pero exigiendo que, en todo caso, aquella tuviera tendencia manifiesta y directa a la elusión o disminución del pago del impuesto

legítimo, de modo que, con relación a dicho impago, resultaba un delito de consumación anticipada, bastando la existencia del incumplimiento de las disposiciones reglamentarias y la concurrencia del propósito de elusión, total o parcial, del pago del impuesto, para que la conducta quedara consumada (36).

Tras el título III, que contiene dos capítulos, relativos, respectivamente, a "las personas obligadas a perseguir el contrabando y defraudación" (Artículos 38, 39 y 40) y al "reconocimiento de los edificios, caballerías, carruajes y embarcaciones" D (artículos 41 a 52), el Título IV, "De los procedimientos en materia de contrabando y defraudación", contenía una disposición preliminar, el artículo 53, según el cual "los procedimientos en los delitos de contrabando y defraudación son administrativos o judiciales. Los primeros tienen exclusivamente por objeto la declaración, venta y distribución del importe de los géneros decomisados; los segundos, la imposición de las penas señaladas en este Decreto a los reos de los expresados delitos y los demás conexos con ellos".

El procedimiento judicial, del que conocía la jurisdicción ordinaria en la forma antes expuesta (37) podía iniciarse, de conformidad con el artículo 64, bien por aprehensión de géneros, bien a instancia de parte o por denuncia del promotor fiscal, salvo ciertos casos de la Instrucción de Aduanas.

El proceso constaba de dos instancias: la primera ante el Juzgado de la capital o el competente según las reglas del propio Decreto (artículos 2º y 3º), contra cuya sentencia cabía apelación en ambos efectos (artículo 88). La apelación sólo consentía la presentación de escrito de agravios y su contestación (artículo 89), no existiendo limitación de prueba documental, aunque sí de la testifical, que debía referirse a hechos nuevos o haber sido denegada en la primera instancia (artículo 90). Por último, contra la

sentencia dictada en segunda instancia cabía recurso de casación (Artículo 95), regulado en los artículos 96 a 113, tanto por infracción de ley como por quebrantamiento de forma: en el primer caso, sin limitación de motivos, y en el segundo por uno de los siete motivos taxativamente enumerados por la Ley (38).

La principal innovación de este Decreto, con relación a la Ley de 1.830, a la que viene a sustituir, pese al diferente momento histórico y político en que fueron promulgados uno y otra, radica en la atribución de la competencia para la sanción de los hechos tipificados en el mismo a la jurisdicción ordinaria, con una cierta especialización derivada tal vez de la conveniencia de unidad de conocimiento, frente a la jurisdicción especial que establecía la ley de 1.830. En las demás materias, como son las relativas a figuras delictivas, referencias a disposiciones reglamentarias, normas de actuación sumaria, distinción entre contrabando y defraudación, presentan ambas normativas grandes similitudes.

Tanto la Ley de 1.830 como el Decreto de 1.852 regulan el contrabando y la defraudación como actuaciones de fraude en perjuicio de la Hacienda Pública: el contrabando quedaba circunscrito a las actividades de comercio con géneros prohibidos o estancados, en tanto que la defraudación se refiere no sólo a las contribuciones directas o indirectas, sino también a los derechos o rentas de Aduanas.

En cuanto a las disposiciones que, bien relativas al contrabando, bien a la defraudación, se referían en el Real Decreto de 1.852 a las Rentas de Aduanas, debe tenerse en cuenta que las Ordenanzas de Aduanas de 15 de julio de 1.870 (29) alteraron la competencia de los Tribunales penales, regulando, en su Título IV, "El procedimiento administrativo para la imposición de las multas por faltas" (Capítulo III), y la "parte administrativa de los

procedimientos administrativo---judiciales para la imposición de penas en caso de delito" D(Capítulo IV). Asimismo, en orden al impuesto de consumos, la Ley de 20 de junio de 1.876 atribuye a la Administración competencia para conocer de estas defraudaciones, como recoge la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 1.881 (40).

En todo caso, y pese a este trasvase de competencias, de la jurisdicción ordinaria a la Administración, que parece fundada en razones de "eficacia", hay constancia de la aplicación de este Real Decreto, como lo demuestran algunas de las sentencias recogidas en el Apéndice documental: pero merece destacarse que, frente a un gran número de sentencias sancionadoras del fraude de las Rentas de Aduanas, de las que transcribo las más interesantes, y del contrabando (de las que, por su diferente naturaleza no incluyo ninguna), no abundan las que se refieren a los fraudes a otros tributos, evidenciando así un diferente tratamiento de las conductas de contrabando y fraudes a las Rentas de Aduanas, por una parte, y defraudaciones de otros tributos, de otra.

5: La Ocultación fraudulenta de bienes en el Código Penal de 1.870

La Revolución de 1.868 y el subsiguiente período progresista produjeron un profundo cambio legislativo, manifestado, en primer término, en la Constitución de 1.869, y seguidamente en una serie de "leyes provisionales".

El espíritu revolucionario exigió asimismo la reforma en profundidad del Código Penal de 1.848 y, en el aspecto tributario, del sistema de 1.845, vigente aún a través de una cierta evolución legislativa, tras el fracaso de dos de las contribuciones más importantes de la reforma de aquel año: la contribución sobre la industria y el comercio, y la de inquilinatos, y el progresivo

languidecimiento de las contribución sobre bienes inmuebles, culti_ vo y ganadería (41).

La reforma fiscal se planteó en el período comprendido entre 1.869 y 1.874, en un sentido marcadamente liberal, con obje_ tivos diferentes según las distintas categorías de impuestos (42):

En la contribución territorial, por ejemplo, preocupaba la ocultación de la riqueza imponible, que oscilaba entre el vein_ ticinco y el setenta por ciento del total, según cálculos distintos, cifras trascendentales no sólo en sí mismas consideradas, sino tam_ bién si se tiene en cuenta que esta contribución era pieza clave del sistema impositivo de la época. Para solucionar estos problemas se acudió a una mejora y perfeccionamiento de los sistemas de eva_ luación, pero en un sentido más de meta a conseguir que de reali_ dad inmediata.

En la contribución industrial, el sistema de agremiación resultaba opuesto a la proporcionalidad del impuesto, principio recogido tradicionalmente en nuestras Constituciones, por lo que se decidió volver al sistema original de 1.845, de determinación del impuesto a través de declaración jurada del contribuyente, "del valor en capital de su industria o comercio, y el provecho o uti_ lidad obtenida en el último trienio" (43).

Además de las reformas anteriores, se establecieron nuevos impuestos: en el Proyecto de Presupuestos para 1.869-1870, los que gravaban los sueldos y asignaciones, verdadero antecedente del impuesto sobre rendimientos de trabajo, y el impuesto sobre intereses de la Deuda.

Por otra parte el impuesto de consumos, contrario a los p_ rincipios progresistas, por tratarse de un impuesto indirecto, fue abolido casi inmediatamente del triunfo de la Revolución de Septiem_ bre de 1.868 y sustituido, en cuanto fuente de ingresos para la Hacienda Pública, mediante un Decreto de 12 de Octubre del mismo

año, por un impuesto personal y directo sobre la Renta o riqueza de las personas, aunque dicho decreto estableció como bases de cálculo, no el ingreso o ingresos efectivamente realizados, sino el gasto efectuado, a través de la renta de la vivienda ocupada y del número de personas que componían la familia, por lo que acabó resultando un impuesto regresivo.

asimismo, una Ley de 29 de junio de 1.867 había cambiado la denominación del derecho de hipoteca por el de "impuesto sobre las traslaciones de dominio", extendiendo el gravamen no sólo a las transmisiones de bienes inmuebles, arriendos, subarriendos de aquéllos, imposiciones y redenciones de censos y otras cargas, sino también a las transmisiones "mortis causa" de bienes muebles o semovientes y las sucesiones directas, gravamen este último que fue suprimido en el presupuesto para 1.869-1.870.

Todos estos proyectos de reforma fiscal respondían a varias finalidades: logro de una mejor distribución de las cargas fiscales, lucha contra la evasión fiscal, logrando de este modo unos mayores ingresos para la Hacienda Pública y un mejor reparto de las cuotas tributarias. A esta finalidad de lucha contra el fraude fiscal vino a sumarse la promulgación del nuevo Código Penal, verificada con gran rapidez, por cuanto el 22 de mayo de 1.869 el entonces Ministro de Gracia y Justicia, Romero Ortiz, contestaba a una interpelación parlamentaria que la Comisión de Códigos se ocupaba ya de la reforma del Código Penal, pero que "el trabajo es difícil; no podría llevarse a cabo sin que las Cortes Constituyentes hubiesen resuelto ciertos puntos importantes...",⁽⁴⁴⁾ y un año más tarde, en la sesión de 30 de mayo de 1.870 el Ministro de Gracia y Justicia leyó ante las Cortes el Decreto autorizándole la presentación del Proyecto de Ley de reforma del Código Penal D(45), comenzando un rapidísimo proceso, pues al día siguiente se constituyó la Comisión correspondiente (46) que, el diez de junio

presentó su dictamen, con un artículo único, por el que se autorizaba al Ministro de Gracia y Justicia para plantear como Ley provisional el Proyecto de reforma del Código Penal (47). El día 15 de junio, Montero Ríos defendió el Proyecto ante las Cortes, y en su discurso aludió a la necesidad de una discusión posterior, amplísima, que sería vista con satisfacción por el Gobierno (48); se produjo un debate, limitado al Código en su conjunto, y en la Sesión siguiente se publicó la "Ley decretada y sancionada por las Cortes Constituyentes para plantear como provisional la reforma del Código Penal (49).

Sólo un año después, en la sesión de 5 de junio de 1.871, el Ministro de Gracia y Justicia leyó un Decreto que le autorizaba, de acuerdo con lo dispuesto por las Cortes Constituyentes, a presentar "a las actuales el Código Penal reformado, a fin de que puedan proceder a su discusión definitiva" (50); a pesar de este Decreto, los Diarios de Sesiones de las Cortes no reflejan ningún debate del Código Penal, ni siquiera de aprobación definitiva del mismo.

El Proyecto de Código presentaba, como novedad con respecto al de 1.848, el artículo 331, dentro del Capítulo VI ("De la ocultación fraudulenta de bienes, oficio o industria, y del falso testimonio") del Título III ("De las falsedades") del Libro II, con el siguiente contenido:

"El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiere haber satisfecho sin que, en ningún caso, pueda bajar de 125 pesetas".

La ausencia de debate dio lugar a que la redacción legal no sufriera alteración con respecto a la del Proyecto.

La falta de una discusión del Código Penal por artículos, así como la imposibilidad de emplear las notas que, en su caso, pudieran existir en la Comisión General de Codificación, obligan a formular conjeturas acerca de los antecedentes históricos de esta figura delictiva, así como de las razones que movieron a su inclusión en el Código Penal, cuando continuaba vigente el Decreto de 1.852, con algunas figuras muy similares a la del artículo 331, y que, en todo caso, podrían superponerse a la recién creada figura de ocultación fraudulenta de bienes, oficio o industria. Sin embargo el panorama histórico ya descrito permite establecer algunas posibles respuestas a estos interrogantes:

En primer término, el origen remoto de artículo 331 del Código de 1.870 habría que buscarlo en el Código de 1.822, y, concretamente, en el artículo 574 (51), con el que ofrece demasiadas similitudes como para rechazar la influencia de éste en aquél como ya se destacó antes.

Aunque en la Ley de 1.830 no existen preceptos que regulen conductas similares, en el Decreto de 1.852 los números octavo, noveno y décimo del artículo 19 recogen aspectos parciales de la ocultación: así sucede que en el número octavo se alude a la omisión de una declaración previo requerimiento de la Administración, y el número noveno alude a la ocultación de cualquier propiedad, contrato, sucesión, posesión u otro acto que esté sujeto a la exacción del impuesto o derecho respectivo en la referida declaración.... De este modo, el artículo 331 del Código Penal de 1.870 surge en una evolución legislativa iniciada en el de 1.822 y continuada en el Decreto de 1.852.

En segundo término, en cuanto a las razones de política criminal que indujeron a la tipificación del fraude fiscal en la forma de ocultación fraudulenta de bienes, debe tenerse en cuenta lo expuesto en relación al sistema tributario vigente en la

época y el volumen de fraude existente, debido al sistema de Fija
ción de cuotas (52). Habida cuenta que, para los revolucionarios
del 68 el sistema impositivo debía basarse fundamentalmente en los
impuestos directos, de los que eran buena muestra las contribucio_
nes territorial e industrial, y los impuestos sobre sueldos y asig
naciones y sobre la renta de las personas, y que la determinación
de la cuota en estos impuestos debía hacerse por medios que exigían
la declaración del contribuyente, era preciso sancionar penalmente
los casos de declaración inveraz con el propósito de defraudar a
la Hacienda, acogiendo un requisito que demostrara la actitud recal
citante del sujeto activo del delito, de modo que era preciso en
todo caso el previo requerimiento de funcionario competente:

Es significativo, y confirma lo expuesto, que las tres
referencias que hacía el artículo 331 a las bases imponibles se
circunscribían a los bienes del contribuyente (gravados con la
contribución territorial y el impuesto sobre la riqueza), el oficio
(sobre el que recaía el impuesto sobre sueldos y asignaciones y el
impuesto sobre la renta) y la industria, gravada con la contribu_
ción industrial, en la que, como se ha expuesto antes (53), la
determinación del impuesto se hacía a través de declaración jura_
da del contribuyente.

Sin embargo, esta plausible finalidad fue acogida fría_
mente e incluso con animadversión (54) y este artículo del Código
Penal no llegó a aplicarse o, al menos, no llegó al Tribunal Supre_
mo ningún recurso relativo a este delito, pues, como se verá des_
pués, las sentencias del Tribunal Supremo que se refieren al artí_
culo 331 lo aplican a defraudaciones de impuestos indirectos, es_
pecialmente de consumos, castigados con las penas de este artícu_
lo en virtud de lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley de Pro_
supuestos de 5 de agosto de 1.893 (55).

Este artículo, según el ya clásico análisis de VIADA, (56)

contenia tres elementos:

Primero: una ocultación, por un particular, de todos o parte de sus bienes, o de su oficio o industria.

Segundo: Que esa ocultación se haga con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos bienes o esta actividad, debiera satisfacer el particular.

Tercero: Que tenga lugar la ocultación después del requerimiento de competente funcionario administrativo.

El primer problema que suscitó este tipo penal, y sigue planteando el nuevo delito fiscal, es el relativo al Bien o interés jurídico protegido, y, simultáneamente, a su adecuada localización dentro del Código Penal; en referencia exclusiva a la ocultación fraudulenta, puede observarse que, mientras en el Código de 1.822, la conducta similar venía regulada en un Título dedicado a "los que rehúsan al Estado los servicios que le deben", el Código de 1.870 tipifica el fraude fiscal en su forma de ocultación fraudulenta de bienes dentro del Título III, dedicado a las falsedades, en el Capítulo VI, que incluía asimismo el falso testimonio.

La inserción de la ocultación fraudulenta de bienes en el título de las falsedades ha sido generalmente criticada por la doctrina desde GROIZARD hasta nuestros días (57). Unicamente RODRIGUEZ DE VESA y SERRANO GOMEZ (58) entienden se trata de una especie o modalidad de falsedad ideológica (lo que resaltaba en el Código de 1.870, al encontrarse en el mismo capítulo que el falso testimonio, posteriormente incluido en otro título), aunque, para el primero de los citados, "su lugar adecuado sería después del artículo 303º, en tanto que el segundo considera correcta la dedicación de un capítulo especial, pues se trataría de un falsedad privilegiada.

Para comprender la inclusión del precepto dentro de las falsedades es preciso tener en cuenta que, como ya se ha indi-

cado antes (59), algunas de las contribuciones eran determinadas previa declaración jurada del contribuyente, y que el Código Penal de 1.870 estableció los tipos del Título III atendiendo, más que a un interés protegido común, a la similitud externa de estas conductas, en cuanto consistían en una alteración de la verdad, y la sistemática propia del Título parece atender a una diferenciación entre falsedades materiales y falsedades ideológicas, de modo que la inclusión de la ocultación fraudulenta de bienes junto al falso testimonio, como forma similar a éste y antes de la usurpación de funciones sería en cierto modo lógica.

El epígrafe del título III no alude al Bien jurídico o interés protegido por el precepto, al que se aludirá posteriormente, al tratar de la actual redacción del delito fiscal (60).

La acción descrita en el tipo del artículo 331 del Código penal de 1.870 consistía en una ocultación: por tal había de entenderse la acción y efecto de sustraer a la vista o, en general, al conocimiento de otra persona, un objeto. El Código Penal no limitaba los medios de ocultación que el sujeto podía emplear para lograr su propósito, pero exigía que ésta se produjera después del requerimiento de funcionario competente, de modo que normalmente la ocultación se realizaría en una declaración verbal o escrita realizadas ante el propio funcionario, aunque no debe excluirse la posibilidad de una ocultación material de bienes.

En todo caso, la conducta quedaba consumada con el mero hecho de la ocultación.

El tipo penal estaba constituido, además, por una serie de elementos que restringían notablemente la aplicabilidad del precepto:

En primer término, el previo requerimiento de funcionario competente, elemento que puede descomponerse en cuatro:

El requerimiento había de ser previo, como ya se ha

indicado; debía tratarse, además, de un requerimiento personal e individual, según la interpretación dominante, realizado por un determinado funcionario a un concreto contribuyente; por último, el requerimiento debía realizarse por funcionario público, el cual además debía ser competente para realizar el requerimiento; en consecuencia, no se consideraban requerimientos los que con carácter genérico formulan las leyes de cada tributo (61).

En segundo lugar, la ocultación había de ser de bienes, oficio o industrias: de este modo, eran atípicas las conductas de ocultación de bases imponibles que no respondieran a los citados conceptos, como, por ejemplo, los documentos relativos a un acto jurídico sometido a imposición. De este modo, quedaban fuera de la protección de este artículo las conductas de fraude relativas a transmisiones patrimoniales, además de los impuestos indirectos y, en general, de todos aquéllos en que no fuera precisa la declaración del contribuyente.

En tercer término, la ocultación había de hacerse "con el propósito de eludir el pago de los impuestos" correspondientes a los bienes, oficio o industria ocultados: este "propósito" constituía un elemento subjetivo del injusto que tipificaba un designio del sujeto activo del delito: la elusión del pago del impuesto correspondiente, *elemento* cuya concurrencia era imprescindible para que la conducta resultara típica (62).

En orden a la culpabilidad, la concurrencia del elemento subjetivo indicado excluía totalmente la posible comisión culposa del delito (63).

La Ley establecía también una limitación en lo que se refiere a la persona que podía ser autor del delito, al exigir que la ocultación fuera de los bienes, oficio o industria del sujeto activo que, por tanto, sólo podía ser el contribuyente, entendido en este caso como la persona física a quien la Ley impone la carga

tributaria derivada del hecho imponible; quedaban fuera del posible concepto de autores los hoy considerados sustitutos del contribuyente, personas obligadas por la Ley a cumplir, en lugar del contribuyente, las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, pues estas personas no actuarían en relación a sus propios bienes, oficio o industria, y los representantes legales o voluntarios del propio contribuyente, tanto si éste era una persona física como jurídica, salvo los casos en que el representante actuara como mero instrumento de la voluntad del contribuyente, caso en que aquél podría responder en concepto de cómplice o cooperados necesario. En todo caso, quedaban fuera los supuestos de ocultaciones de bienes, oficio o industria en que el contribuyente fuera una persona jurídica, y la actuación de los consultores fiscales cuando aconsejaran una conducta de fraude.

En cambio, nada impedía la aplicación de las normas sobre participación (complicidad y encubrimiento).

En cuanto a los grados de ejecución, la consumación resultaba anticipada en lo que se refiere a la finalidad perseguida por el sujeto, de elusión del pago del impuesto, ya que la mera ocultación consumaba el delito (64). En cambio, parecía posible la tentativa, cuando el sujeto no lograra la ocultación sin haber ejecutado todos los actos de la misma.

Por último, en orden a la penalidad aplicable, el Código disponía la imposición de una multa del tanto al quíntuplo de los impuestos que el sujeto "debiere haber satisfecho": se trataba, por tanto, de una pena pecuniaria, como en el Código de 1.822, establecida en forma proporcional; pero, a diferencia de éste, que determinaba la proporcionalidad en "el equivalente al importe de lo que hubiera rebajado u ocultado para disminuir aquélla", es decir, tomaba el importe de la multa a la base imponible ocultada, el Código de 1.870 el elemento a tener en cuenta es la cuota

que debía satisfacerse.

Las críticas principales que pueden dirigirse contra el artículo 331 del Código Penal de 1.870 se refieren esencialmente a las limitaciones y restricciones a su aplicación contra el fraude fiscal, y pueden resumirse así:

Primero: la exigencia del previo requerimiento de funcionario competents, que exigía la determinación de la competencia de aquél y cuya ausencia suponía la atipicidad de la conducta y hacía depender de la Administración en último término, que hubiera delito o no (65).

Segundo: La limitación del objeto de ocultación a los bienes, oficio o industria, de modo que resultaban atípicas las ocultaciones de otros objetos de impuesto (66).

Tercero: La exigencia de elemento subjetivo del injusto, que impedía la consideración de típicas de aquellas conductas, aún dolosas, en que no concurriera dicho ánimo:

Cuarto: La exclusión de los delitos cometidos en nombre o interés de otro.

6. La represión del fraude fiscal en la época de la Restauración.

Aunque pueda extrañar la referencia a la persecución del fraude fiscal en un período de tiempo tan circunscrito, como son los últimos treinta años del Siglo XIX, las investigaciones efectuadas permiten afirmar la existencia en esta época de una tendencia a la represión de estas conductas, manifestada no sólo legislativamente, sino también a través de una serie de pronunciamientos jurisprudenciales: es en dicho período, entre 1.870 y 1900 cuando se encuentran varias sentencias y autos del Tribunal Supremo relacionados con el fraude fiscal y su persecución, sin que en la del presente siglo se encuentre ninguna a partir de la segun

da década del mismo.

El panorama legislativo vigente en la época, en materia de represión del fraude fiscal estaba constituido fundamentalmente por el Decreto de 20 de junio de 1.852 y el artículo 331 del Código Penal de 1.870, ya expuestos, con las modificaciones que en aquél introdujeron las disposiciones contenidas en las Ordenanzas de Aduanas, de 15 de julio de 1.870 y la Ley de 20 de junio de 1.876, a las que ya se aludió (67) y que ampliaron la competencia de la Administración en la actividad represora del fraude, tanto de las Rentas de Aduanas como de otros impuestos.

Estas normas penales se vieron reforzadas legislativamente por dos disposiciones:

En primer término, el artículo 20 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1.892-1.893 (68) establecía: "Toda defraudación contra el impuesto de consumos, realizada a mano armada, o en cuadrilla de más de tres individuos, así como cuando se cometa por segunda vez, será penada como tal defraudación por los Tribunales Ordinarios con sujeción al último párrafo del artículo 554 del Código Penal".

En segundo lugar, el artículo 56 de la Ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1.893 (para los años 1.893-1.894) disponía: "Los actos u omisiones contrarios a las disposiciones vigentes que tengan por objeto la defraudación de algún impuesto indirecto, serán castigados con arreglo al artículo 331 del Código Penal vigente, ya los realicen los productores, fabricantes, ya los especuladores, en los artículos gravados" (69).

La importancia de estos dos artículos es capital a la hora de intentar una sistematización de la jurisprudencia de la época D(70).

El artículo 20 de la ley de Presupuestos de 1.892 se

refiere a las defraudaciones cometidas contra una sola clase de impuestos, el de consumos que, por su carácter de impuesto indirecto, no resultaba protegido por el artículo 331 del Código Penal, pero sí por el artículo 19, números sexto y séptimo del Real Decreto de 1.852 D(71).

Este artículo establece tres circunstancias, en forma alternativa, para la sanción de los hechos: que la defraudación se realizara a mano armada, o en cuadrilla de más de tres individuos a, por último, que se cometa por segunda vez. Los dos primeros requisitos deben entenderse a la luz de la forma en que eran cobrados estos impuestos, tal como reflejan la jurisprudencia y el propio Decreto de 1.852 (72): las mercancías sometidas a este impuesto debían ser introducidas en los pueblos por determinados caminos, donde había un retén de guardas de consumos, y donde debía realizarse la declaración de los efectos; de este modo, un medio empleado a menudo para eludir el pago del impuesto consistía en la introducción del género a altas horas de la noche, por caminos diferentes de los obligados, interviniendo en la operación varios individuos, y, como se verá después (73), era frecuente que estas bandas se enfrentaran con los Rondines de Consumos; de ahí que la ley estableciera estas dos circunstancias con carácter alternativo, de modo que, en otro caso, la defraudación constituya mera infracción administrativa, salvo que encajara en alguno de los supuestos previstos en el Decreto de 1.852.

El tercer requisito, la reincidencia en la infracción, tenía la virtud de elevar a la categoría de delito unos hechos que, en principio, no lo eran, bastando para ello que el autor hubiera sido sancionado anteriormente por resolución administrativa firme: esta criminalización respondía a la necesidad de tratar más severamente al sujeto que, pese a haber sido sancionado anteriormente, volvía a cometer otra defraudación:

El artículo citado establecía la competencia de los Tribunales Ordinarios para conocer de los hechos; pero lo más interesante es que los hechos serían sancionados, como defraudación, no con arreglo al artículo 331 del Código Penal, sino conforme al 554, según el cual, "el que defraudare o perjudicare a otro usando de cualquier engaño que no se halle expresado en los artículos anteriores de esta sección, será castigado con una multa del tanto al duplo del perjuicio que irrogare. Y en caso de reincidencia, con la del duplo y arresto mayor en su grado medio al máximo"; es decir, que la remisión se hacía a la estafa genérica, hoy regulada en el artículo 533 del Código Penal.

El artículo 56 de la Ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1.863 tenía un contenido diverso, por varias razones: en primer término, porque se refería a actos u omisiones tendentes a defraudar algún impuesto indirecto, quedando fuera de la protección de este artículo los impuestos directos, pero, frente al artículo anterior, la protección se extendía a todos los impuestos indirectos, y no sólo el de consumos.

En segundo lugar, se exigía que los actos u omisiones fueran contrarios a las disposiciones vigentes, término que debía entenderse referido no sólo a las reguladoras de los impuestos indirectos, sino también a las generales relativas a toda la materia impositiva, incluidas las de rango reglamentario, por no establecerse limitación ninguna en este sentido.

En tercer lugar, ya no se habla de defraudación realizada, sino de actos que "tengan por objeto la defraudación de algún impuesto indirecto", lo que supone una conducta de consumación anticipada en cuanto al hecho de la defraudación y, por tanto, la concurrencia de un elemento subjetivo, consistente en la finalidad perseguida por el sujeto con su actividad.

Además, se suprime toda referencia a un previo requerimiento de funcionario, exigido por el artículo 331 del Código Penal, por lo que debía entenderse que este requisito no era necesario para que la conducta fuera típica.

Por último, y en orden a la autoría, se trata de una tipificación también más amplia que la del artículo 331 del Código Penal, puesto que sanciona los hechos cometidos tanto por productores como fabricantes o especuladores de los artículos gravados, conceptos más amplios que el de titular del bien, oficio o industria sometidos al impuesto a que aludía el artículo 331 del Código.

Un problema común que suscitan ambos artículos consiste en la relación que tienen con los artículos del Código Penal a los que se remiten. Aunque en principio parece que debe darse un diferente tratamiento a uno y otro artículo, de modo que el 20 de la Ley de Presupuestos de 1.892 podría considerarse una manifestación del último párrafo del 554 del Código Penal, una forma especial del mismo, y de ahí surgiría la referencia, debe afirmarse que ambos artículos de las leyes de Presupuestos constituyen dos tipos penales nuevos, que se remiten al Código Penal únicamente a efectos de las penalidades aplicables y, para ello, lo hacen a dos preceptos del Código Penal con los que guardan algunas similitudes, aunque también notables diferencias.

Esta afirmación es más evidente en el artículo 56 de la Ley de Presupuestos de 1.893, a pesar de las imperfecciones en que incurre, sobre todo al constituirse como un tipo abierto; pero es obvio que las conductas que describe son muy diferentes a las previstas en el artículo 331 del Código Penal de 1.870: ni es preciso el previo requerimiento de funcionario competente (74), ni los impuestos a que se refieren tienen necesariamente que recaer sobre los bienes, oficio o industria del sujeto activo del delito, de modo que puede afirmarse que la referencia al 331 es a

meros efectos de penalidad, de modo que, al referirse la Jurisprudencia de la Sala II del Tribunal Supremo tradicionalmente atribuida al 331 del Código Penal, al supuesto previsto en el artículo 56 citado, puede afirmarse que dicha jurisprudencia nunca tuvo real ocasión de pronunciarse sobre la ocultación fraudulenta de bienes.

Lo mismo sucede con el artículo 20 de la Ley de Presupuestos para 1.892-1.893, sin que sea óbice a ello la referencia a que sean los hechos penados "como tal defraudación", pues no escaparon al legislador las diferencias existentes entre la relación jurídico tributaria y las relaciones obligacionales privadas, y, por tanto, entre las defraudaciones del Título XIII del Libro VII del código penal y las defraudaciones a la Hacienda Pública, tanto por las diferencias existentes entre el sujeto pasivo de unas y otras como en la causa normal de nacimiento de unas y otras obligaciones.

De este modo, la referencia que el citado artículo 20 hace al 554, último párrafo, del Código Penal, debe entenderse únicamente a efectos de penalidad aplicable, de modo que la elección de este último artículo y no del 331 parece radicar, más que en la similitud de conductas, en la mayor gravedad de las sanciones previstas en dicho artículo 554, especialmente en casos de reincidencia.

Una vez expuesto el marco legislativo vigente en la época, es preciso determinar la jurisprudencia dictada en la misma que, en unos casos aplica disposiciones del Decreto de 1.852, en otras se referirá o podrá referirse al artículo 331 del Código Penal, bien por aplicación directa o más bien conforme a lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley citada; asimismo otras sentencias se referirán al artículo 554 del Código Penal en relación con el 20 de la Ley de Presupuestos de 1.892, o a otros delitos conexos:

En la jurisprudencia relativa al Real Decreto de 20 de junio de 1.852 cabe distinguir tres clases de resoluciones: en primer lugar, las que resuelven conflictos, bien de jurisdicción, bien de simple competencia; en segundo término, la jurisprudencia relativa a los delitos de fraude; y, por último, la relativa al contrabando, en cuanto supone una defraudación a la Hacienda, y de la que sólo se incluye alguna sentencia por alguna particularidad que ofrezca.

En materia de resolución de conflictos entre la Administración y los Tribunales, destaca la sentencia de 14 de mayo de 1.881 (75), por la que se casa y anula una sentencia, en beneficio de la ley y al sólo efecto de fijar jurisprudencia, en la que el Juez de Instrucción del Distrito de La Inclusa había conocido de una defraudación del derecho de consumos anteriormente sancionada en vía administrativa.

En cuanto a la competencia entre Juzgados, el auto de 26 de febrero de 1.891 (76) decidió una cuestión de competencia negativa en favor del Juzgado de Barbastro frente al de Huesca, con el siguiente argumento: "Que, en el caso de que, vendida una finca en virtud de expediente para el pago de contribución industrial, la adquiriera del comprador un tercero por supuesto contrato simulado, y como de menos precio de los que correspondan al inmueble, estos hechos, si constituyeran delito, no será de los comprendidos en el real Decreto de 20 de junio de 1.852, y sí en el Código Penal común, por lo que compete la instrucción del Sumario al Juez del Partido en que el delito se hubiese cometido". También el auto de 4 de febrero de 1.896 D(77) resuelve una cuestión de competencia, en este caso territorial, entre los Juzgados de Instrucción de Bilbao y Zaragoza.

En lo que se refiere a la aplicación de los tipos delictivos previstos en el Real Decreto de 1.852, merecen destacarse

las de 12 de diciembre de 1.881, sobre violación de reglas administrativas con tendencia manifiesta a eludir el pago de una contribución, en este caso de Aduanas, previsto en el artículo 19, número 11 (78); la de 11 de diciembre de 1.889, relativa a un caso de defraudación de rentas de Aduanas y delito consexo de uso de marchamos previamente usados para acreditar el pago del adeudo de otros géneros (79), comprendido entonces en el artículo 293 del Código Penal. También aplican el Real Decreto de 1.852 la sentencia de 31 de enero de 1.895, relativa a haberse timbrado el papel destinado a las sucripciones de un periódico sin haber pagado los derechos correspondiente (80), y la de 9 de diciembre de 1.895 (81).

Al tratar de la jurisprudencia referida al artículo 20 de la Ley de Presupuestos Generales para 1.892-1.893 es preciso tener en cuenta (82) que este artículo contemplaba tres supuestos diferentes, aunque dos de ellos tuvieran cierta relación entre sí, casos que deben ser expuestos por separado:

A la cuadrilla se refiere la sentencia de 21 de diciembre de 1.895, D(83), que no estima el recurso interpuesto por los procesados, y al que en el acto de la vista se adhirió el Ministerio Fiscal, y en el que se pretendía la aplicación del artículo 56 de la Ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1.893 en relación con el 331 del Código Penal. También se refiere a la cuadrilla la sentencia de 13 de noviembre de 1.900 (84) que confirmó la sentencia de instancia, que había condenado a los recurrentes por un delito de atentado a mano armada contra Agentes de la Autoridad y otro de defraudación del impuesto de consumos.

No he encontrado sentencias relativas a la defraudación realizada a mano armada, pero sí referidas a la reincidencia: éstas son de 14 de junio de 1.898 (35), y de 17 y 28 de marzo de 1.899 (36).

En lo que se refiere a la aplicación del artículo 56 de la Ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1.893, son conocidas las sentencias de 5 de febrero de 1.898 y de 17 de junio de 1.899 (87) la primera confirmatoria y la segunda reocatoria de las condenatorias dictadas en las instancias.

Hay también algunas otras sentencias que aplican otros artículos del Código Penal en asuntos relacionados con los tributos: así sucede con las de 19 de enero de 1.899 y 4 de febrero del mismo año, relativas a delitos de atentado contra Agentes de la Autoridad, la primera de las cuales revoca la sentencia condenatoria de la Sala de instancia, en tanto que la segunda confirma la sentencia recurrida (88).

Presentan además gran interés las sentencias de 15 de diciembre de 1.881 y 4 de junio de 1.884 (89), relativas en ambos casos a actuaciones de dependientes de Registros de la Propiedad que, en el primer caso, no registraba, o lo hacía con las cantidades alteradas, las correspondientes cartas de pago; y en el segundo, los dependientes se embolsaban las cantidades que les eran entregadas, falsificando las cartas de pago: en el primer caso, se confirmó la sentencia de instancia, que había condenado al individuo como autor de delito de estafa del artículo 547, número tercero, correspondiente al actual 528 del Código Penal. La segunda sentencia citada también confirmó la de instancia, que condenó a los procesados como autores de setenta y siete delitos de falsedad cometidos por particulares en documentos oficiales como medio para cometer otros tantos de estafa declarando, frente a la manifestación de los penados de que debía aplicarse el artículo 19 del Real Decreto de 20 de junio de 1.852 que "el delito de defraudación que se comete con arreglo al número 9 del artículo 19 del Real Decreto de 20 de junio de 1.852 se refiere de una manera concreta a

los casos y formas taxativamente enumerados en el mismo, casos que suponen el exclusivo objeto de los interesados respectivos de eludir el pago de los correspondientes derechos, y que no comprenden los delitos comunes que terceras personas cometen, abstracción hecha ya de aquel objeto o tendencia; con el fin de obtener un lucro ilícito sin consideración a la persona o entidad defraudada".

La investigación jurisprudencial, realizada a través del repertorio de Sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de la Colección legislativa, y cuyos resultados se acaban de exponer, revela una serie de datos imprescindibles para conocer la historia de la represión penal del fraude tributario:

En primer lugar, destaca que el artículo 331 del Código Penal de 1.870, norma sancionadora por excelencia del fraude fiscal en dicho Código, no ha sido aplicado en ningún caso: por lo menos, la Sala II del Tribunal Supremo no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el mismo.

En segundo lugar la ya de por sí escasa jurisprudencia se manifiesta en un muy breve período de tiempo, entre 1.890 y 1.900, ya que el número de sentencias en el período comprendido entre 1.870 y 1890 es reducidísimo, lo mismo que a partir de 1.900, hasta producirse, hacia 1.905, un silencio total respecto de estos delitos.

La represión se fundamenta en el Decreto de 20 de junio de 1.852 y en dos disposiciones penales incluidas, en forma muy criticable en sendas leyes de Presupuestos y no incorporadas al Código Penal Común.

Finalmente, destaca la mayoría de sentencias absolutoras entre las investigadas.

Naturalmente, la investigación realizada no permite determinar el volumen real de causas tramitadas en persecución del

fraude tributario, pues se circunscribe a aquéllas que han llegado al Tribunal Supremo por interposición del recurso de casación, de modo que, para determinar aquél, es preciso acudir a las pocas fiables estadísticas de las Memorias del Fiscal del Tribunal Supremo (89 bis).

7. Influencia y pervivencia de los delitos fiscales de los Códigos penales españoles en Sudamérica

Aunque este apígrafe rompe la continuidad de exposición de la evolución legislativa española represora del fraude fiscal, creo conveniente aludir, aunque de forma somera, a la supervivencia de alguno de los artículos ya estudiados en diversos Códigos Penales sudamericanos y que, por falta de conocimiento de la forma en que han sido aplicados en dichos Estados, prefiero incluir aquí, y no en el Título dedicado al Derecho comparado.

El Código Penal de 1822 comenzó a regir en Bolivia según un Decreto de 2 de noviembre de 1826 presentado por la Comisión de legislación a la Asamblea Constituyente (90), procediéndose a elaborar un Proyecto de adopción del Código Penal de las Cortes españolas (91), comenzándose, en la sesión de 12 de diciembre de 1826, a discutir el dictamen de la Comisión nombrada para hacer las alteraciones precisas, siendo aprobado "el Código Criminal formado por las Cortes españolas, después de apoyarlo y haberlo explicado varios señores (92).

Con estos antecedentes, resulta lógico que este Código tipificara el fraude fiscal en forma muy similar a la del Código español de 1822: en el capítulo VIII, dedicado a "los que roban bienes públicos, o interceptan correos, o hacen daños en bienes o efectos pertenecientes al Estado, a la Iglesia y al común de los particulares, y de los contrabandos", diferente epígrafe que el

del Código español D(dedicado a "los que rehúsan al Estado los servicios que le deben"): Este capítulo del Código Penal boliviano estaba incluido en el Título III ("de los delitos contra la seguridad interior del Estado y contra la tranquilidad y el orden público"), del Libro II ("de los delitos contra la sociedad"), en que se encuentran los siguientes artículos, paralelos a los artículos 573, 574 y 575 del Código español:

Artículo 251: "El que, contraviniendo a la obligación que todos los bolivianos, sin distinción alguna, tienen de contribuir para las necesidades del Estado en proporción a sus haberes, se negare a pagar la contribución a que se halle obligado según las leyes, será apremiado corporalmente hasta satisfacerla".

Artículo 252: "El que cometiere algún fraude para no pagar los impuestos señalados por la Ley, ocultando o disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas o utilidades, y contraviniendo de cualquier modo a los reglamentos y órdenes dictados para impedir el contrabando, pagará del duplo de lo que debiere satisfacer, sin perjuicio del diez por ciento de dichos bienes, rentas o utilidades en favor del denunciante".

Artículo 253: "Si contribuyeren al fraude con declaraciones falsas algunos testigos o peritos nombrados para la tasación de bienes, valuación de utilidades o reparto de la contribución, sufrirán todos ellos mancomunadamente otra multa igual a la prescrita en el artículo anterior, sin perjuicio de la pena en que incurran por la falsedad".

Las diferencias que pueden apreciarse entre estos artículos (93) y los del Código Penal de 1.822 son escasas: incluso el artículo 253 es una fiel transcripción del 575 del Código español: El artículo 251 presenta ciertas diferencias de estilo en relación con el 573 del español: sustituye el término "cuota"

por "properción" y suprime la referencia a que se hayan agotado los trámites legales para rectificarla o se haya renunciado a dicho trámite; tal supresión parece facilitar la incriminación de la conducta, a costa de una mayor inseguridad jurídica del contribuyente. También el artículo 252 presenta ciertas diferencias con el 574 del código español, al referirse a "los impuestos señalados en la ley", y aludir a la contravención "de cualquier modo a los reglamentos y órdenes dictadas para impedir el contrabando".

Este código penal boliviano fue sustituido por el de 1972 que, en su artículo 231, dispone: "El que obligado legalmente o requerido para el pago de impuestos no los satisficiera, u ocultare, no declarare o disminuyere el valor real de sus bienes o ingresos, con el fin de eludir el pago o defraudar al Fisco, será sancionado con prestación de trabajo de un mes a un año y multa de 20 a 50 días".

El interés de este artículo del nuevo código penal boliviano estriba en que presenta una cierta influencia del delito de ocultación fraudulenta de bienes, aunque las conductas tipificadas en aquél son más que las de éste: los elementos que permiten afirmar esta influencia son: en primer término, la referencia al previo requerimiento; en segundo lugar, la no declaración o disminución del valor real de los bienes o ingresos propios del sujeto activo del delito, conceptos que pueden asimilarse a los de "bienes, oficio o industria" del código penal español, y, por último, que la no declaración o disminución del valor se realice con el fin de eludir el pago o defraudar al Fisco; por tanto, este supuesto corresponde con la anterior redacción del artículo 319 del código penal español, y con el 252 del anterior código boliviano.

Pero, junto a esta conducta, el nuevo precepto acoge otras e incluye elementos comunes a todas las conductas, diferentes de las de aquellos artículos:

Como elemento común se acoge, equiparada al requerimiento previo, la concurrencia de obligación legal de pago del impuesto término que, en realidad, haría inútil la referencia al requerimiento previo, ya que, para que éste se produzca es preciso que previamente haya surgido la obligación, salvo los casos en que la Administración haya incurrido en error, fácilmente subsanable por la vía del recurso.

Junto a las conductas de no declaración o de disminución del valor real de bienes o rentas, se incluye el simple impago de los impuestos como figura delictiva.

Por último, en el caso de declaración o disminución de valor sólo podrá el sujeto activo ser el propio contribuyente, pues se exige que los bienes o rentas sean propios de aquél, en tanto que en el mero impago de impuestos la Ley sólo exige que se trate de persona legalmente obligada al pago, y no que se trate del propio contribuyente.

También el código penal español dejó sus huellas en otros códigos sudamericanos que recogieron delitos semejantes a la ocultación fraudulenta de bienes. En primer lugar puede aludirse, aunque se trata más bien de un código penal colonial, del promulgado por Real Decreto de 23 de mayo de 1.879 (94), para las islas de Cuba y Puerto Rico. Este código incluía la ocultación fraudulenta de bienes en el artículo 327, del mismo tenor literal que el 331 del código penal de la metrópoli, sin más variación que la pena de multa.

Asimismo, GROIZARD (95), indica como concordante del 331 del código penal español de 1870 el artículo 311 del código penal entonces vigente en Honduras.

También el código penal venezolano de 1.872 se redactó tomando como modelo al español de 1.850 (96), aunque tuvo en cuenta la reforma introducida en el código de 1.870 y así, en el Título

VIII, dedicado a "las falsedades y demás delitos contra la fe pública y privada", el capítulo VI trata de "la ocultación fraudulenta de bienes o de industria; del falso testimonio y de la acusación y denuncia falsas"; el artículo 223, en dicho capítulo, tenía el siguiente contenido (97):

"El que requerido por competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo de los impuestos que debiere haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 25 venezolanos".

B. La evolución legislativa posterior represora de la evasión fiscal

Procede ahora retomar la historia de la legislación represora de la defraudación tributaria, desde principios del presente siglo, donde nos habíamos detenido en el capítulo sexto, hasta la Ley Sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal que, por tratarse de la legislación ya vigente, sirve de puente entre este título, en el que se incluirá todo lo relativo a la gestación de la Ley, y el siguiente, de exposición sistemática del tipo penal introducido por aquella Ley:

a) La Ley de contrabando y defraudación de 3 de septiembre de 1.904.

El día 19 de julio de 1.904 se promulgó una Ley, publicada el 10 de septiembre (98), "autorizando al Gobierno para modificar la legislación penal y procesal de la Hacienda Pública, establecida por Real Decreto de 20 de junio de 1.852 para la represión de los delitos de contrabando y defraudación", lo que debería hacerse, según el artículo único, con arreglo a las siguientes ba

ses:

"Primero: se clasificarán los hechos penales de contrabando y defraudación en delitos y faltas, atendiendo a su cuantía y circunstancias, quedando sometidas las faltas al exclusivo conocimiento y sanción de las Autoridades y Tribunales administrativos y contencioso-administrativos, en su caso los delitos, al doble procedimiento administrativo y judicial, en condiciones tales que no resulten incompatibles los fallos que por ambas jurisdicciones se dicten sobre el mismo hecho.

Segundo: El procedimiento judicial, en lo que afecta a los delitos de contrabando y defraudación, será el de juicio oral e instancia única establecida en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, con las modificaciones, exclusivamente de adaptación, que exija la índole especial de estos delitos, continuando atribuida la acusación de oficio a los Abogados del Estado, según determina el artículo 15 del Real Decreto de 16 de marzo de 1.886, con los derechos reconocidos al Ministerio Público en el artículo 332 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y demás leyes vigentes.

Tercero: La determinación y clasificación de las circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad penal se ajustarán, en lo posible y teniendo en cuenta la especialidad de los hechos constitutivos del contrabando y la defraudación, a las prescripciones del derecho penal común.

Cuarto: Se establecerá los distintos conceptos en que las personas serán criminalmente responsables de los delitos y faltas de contrabando y defraudación, según la distinta participación o relación de los mismos con el hecho punible, especialmente si concurriere en los culpables la calidad de funcionario público.

Quinto: Se clasificarán las penas correspondientes a los delitos y faltas, dividiéndolos en grados, a fin de determinar su más recta aplicación en armonía con las circunstancias modifi-

cativas de responsabilidad, con sujeción a los principios del derecho penal común.

Sexto: Se fijarán los casos en que corresponda a la Autoridad administrativa y sus agentes acordar y practicar los registros y reconocimientos encaminados a perseguir y descubrir los delitos y faltas de contrabando y defraudación, cuando aquéllos hayan de verificarse en establecimientos públicos, mercantiles, fabriles o industriales que no sean el domicilio de los presuntos culpables".

En cumplimiento de estas bases, se promulgó un Decreto de 3 de septiembre de 1.904, que aprobó el Proyecto de reforma de dicha legislación (99). En la Exposición de Motivos se justificaba esta reforma del Real Decreto de 1.852 "porque, si bien (...) fue en su época un modelo progresivo de legislación jurídica fiscal, cual lo acredita el hecho de que haya podido sobrevivir a casi todas las disposiciones administrativas y penales de su tiempo, hoy, ante los nuevos moldes en que se inspira nuestro sistema de enjuiciar, había venido a ser anticuado en este punto, haciéndose necesario al mismo tiempo deslindar la esfera administrativa de la judicial".

Esta Ley sanciona el contrabando y la defraudación, pero introduce un concepto de defraudación mucho más restringido que el del Decreto de 1.852, y que será adoptado por leyes posteriores. Según el artículo primero:

"Es objeto de la presente ley la represión del contrabando y la defraudación que se cometa por los conceptos tributarios de la Renta de Aduanas, renta del alcohol, impuesto sobre azúcar e impuesto sobre la achicoria y otras sustancias,."

Se entiende por contrabando la ilícita producción, circulación, comercio o tenencia de géneros o efectos estancados o prohibidos:

Se entiende por defraudación la fabricación, comercio, tenencia o circulación de los géneros o efectos sometidos al pago de derechos a que se refiere esta Ley, cuando fuere con infracción de las disposiciones que aseguran la percepción del impuesto".

El título II de esta Ley estaba dedicado a los delitos, con un capítulo primero referido a los delitos de contrabando (artículos 3 a 7), con especificación de los actos que se consideraban contrabando y cuáles eran los artículos o efectos estancados (artículo 4), y cuáles prohibidos (artículo 5), con dos excepciones a la consideración de contrabando, en el caso del tabaco, en los artículos 6 y 7:

En el capítulo segundo de este título se establecían los delitos de defraudación (artículo 8) referidos fundamentalmente a la defraudación de Rentas de Aduanas en efectos de lícito comercio (número 1 al 10) y a la fabricación de determinados productos sin autorización administrativa previa, estableciéndose en el número 14 una cláusula general, aunque en todo caso referida a los impuestos indicados: "por cualquier otro acto u omisión que manifiestamente infrinja las disposiciones legales, eludiendo el pago del impuesto en la fabricación, comercio, tenencia o circulación de los géneros o efectos a que se refiere esta ley".

Por último, en el Capítulo III se sancionaban los delitos conexos que, según el artículo 10, "se considerarán distintos e independientes de los de contrabando y defraudación".

El título III estaba dedicado a "las faltas de contrabando y defraudación, el IV regulaba las circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad penal, y el V las personas responsables de los delitos y faltas, y el VI, las penas aplicables.

Con el título VII se iniciaba la parte procesal, dedicándose éste a la persecución de los delitos y faltas de contrabando y defraudación, y el VIII a la competencia para conocer y juzgar los actos de contrabando y defraudación, estableciendo el artículo

85:

"Son competentes para conocer de los actos y omisiones constitutivos de contrabando o defraudación:

1ª Los jueces de instrucción de las capitales de provincia y las Audiencias Provinciales a que corresponda el lugar donde se ejecutase o descubriese la contrabando o la defraudación;

a) Siempre que se trate de hechos calificados como delitos en esta Ley; y

b) Cuando se trate de hechos que en la misma se califican como faltas y concurren con ellas algún delito conexo de los enumerados en el artículo noveno u otro delito común, con arreglo en este caso, y por analogía, a lo dispuesto en el artículo 142 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

2ª Las Juntas administrativas de Hacienda, siempre que se trate de faltas, a menos que haya concurrido en su comisión algún delito conexo, en cuyo caso corresponderá su conocimiento a los Tribunales, como se expresa en el número anterior".

El Título IX, referido a "los procedimientos en materia de contrabando y defraudación", estaba dividido en cuatro capítulos: el primero, dedicado a disposiciones preliminares; el segundo, al procedimiento administrativo; el tercero, al procedimiento judicial y el cuarto a los recursos de casación revisión y responsabilidad civil.

En conjunto, esta ley mantiene el mismo concepto de contrabando y defraudación que el Real Decreto de 1852; sin embargo, restringe notablemente su campo de acción al circunscribir la defraudación a las Rentas de Aduanas y algunos impuestos que gravaban determinadas actividades relacionadas con productos enumerados limitativamente, excluyendo la defraudación a impuestos no e incluidos expresamente, al contrario de aquel Real Decreto que, en su artículo 19 (100), se refería a fraudes relativos tanto a

contribuciones directas como indirectas.

Esta limitación de impuestos protegidos por la nueva Ley dio lugar a que los demás quedaran protegidos por la ocultación fraudulenta de bienes, cuya aplicación resultaba muy reducida por el número y entidad de los requisitos de la misma y que resultó además totalmente inaplicable⁽¹⁰¹⁾ así, coincide la promulgación de esta ley con la desaparición de la escasa jurisprudencia que, en el período anterior, se ocupaba de la defraudación a la Hacienda.

b) El Código Penal de 1.928.

El día 23 de noviembre de 1.927 se publicó, en el Diario de Sesiones de la Asamblea Nacional (102) el Proyecto de Código Penal remitido a dicha Asamblea por el Ministro de Gracia y Justicia, código que contenía, dentro del Título IV (De las falsedades) el Capítulo VI (De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria, del falso testimonio y de la acusación y denuncia falsas), y, en el mismo, el artículo 532:

"El que, requerido por funcionario administrativo competente, ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiera satisfacer, incurrirá, salvo lo que dispongan las leyes o reglamentos especiales, en una multa del tanto al quintuplo del importe de los impuestos que debiere haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de mil pesetas, y sin perjuicio de que la Administración haga efectivos los derechos fiscales".

Aunque en el segundo dictamen de la Sección V de la Comisión General de Codificación se propuso la supresión desde las palabras "... y sin perjuicio..." (103), dicho dictamen no prosperó, quedando definitivamente redactado el artículo 390 en la misma forma que el Proyecto.

Este texto corresponde con el del artículo 331 del Código penal de 1.870, con dos añadidos: en primer término, una referencia a "lo que dispongan las leyes o reglamentos especiales", que supone una alteración del principio de legalidad, al admitir que disposiciones de rango inferior al de Ley puedan modificar lo dispuesto por ésta; y, en segundo lugar, una referencia a que la pena a imponer se entiende sin perjuicio del derecho de la Administración a lograr la plena efectividad de su crédito fiscal lo que, en realidad, no era preciso recalcar en el propio texto, pues es algo evidente:

c. La ley de contrabando y defraudación de 14 de enero de 1.929.

Aprobada por un Real Decreto-Ley de la citada fecha, vino a sustituir a la anterior Ley de 1.904, modificada a su vez por Ley de 18 de julio de 1.922 y Texto Refundido de 25 de abril de 1.924.

Constaba de nueve títulos, con el siguiente contenido:

Título I, referido a las "disposiciones preliminares", que declaraba en su artículo primero que "es objeto de la presente Ley la represión del contrabando y de la defraudación que se cometa por los conceptos tributarios de la Renta de Aduanas, renta del alcohol, impuesto sobre azúcar o impuesto sobre la achicoria y otras sustancias. Se entiende por contrabando la ilícita producción, circulación, comercio o tenencia de géneros o efectos estancados o prohibidos. Se entiende por defraudación la fabricación, comercio, tenencia o circulación de los géneros o efectos sometidos a pago de derechos a que se refiere esta Ley, cuando fuere con infracción de las disposiciones que aseguran la percepción del impuesto".

De las definiciones legales resulta que esta Ley adopta los mismos conceptos y ámbitos de aplicación del contrabando y la defraudación que la Ley de 1.904.

El Título II estaba dedicado a "los delitos"; el III, con un único capítulo, a "las faltas de contrabando y defraudación"; el IV, a las "causas de inimputabilidad y de justificación y de las modificativas de responsabilidad penal"; el V, a "las personas responsables de los delitos y faltas"; el VI, a "las penas"; el VII, a "la persecución de los delitos y faltas de contrabando y defraudación", y el VIII, a "la competencia y procedimientos en materia de contrabando y defraudación".

En el último Título, el artículo 77 establecía la competencia de los Jueces de Instrucción de las capitales de provincia y de las Audiencias Provinciales donde se hubiera descubierto el fraude, siempre que se tratase de hechos calificados de delito, atribuyéndose, por excepción, competencia también al Juzgado de Algeciras en cuanto a los hechos cometidos en su partido y en el de San Roque; y asimismo establecía la competencia de "las juntas administrativas de Hacienda, si los hechos fueren calificados como falta; pero, bien entendido que si concurriese con éstos algún delito de los reservados a las jurisdicciones ordinaria o especiales, se dividirá la continenencia del asunto, conociendo las Juntas de los hechos apreciados como faltas, y reservando a las jurisdicciones ordinaria o especiales el conocimiento de los delitos conexos", con lo que se daba a este problema una solución diferente a la de la Ley de 1.904, que atribuía la competencia para conocer de ambos a la jurisdicción (104).

d. La ocultación fraudulenta en los Códigos penales posteriores:

El advenimiento de la II República dio lugar al Proyecto de reforma del Código de 1.870; en la base 22 de dicho Proyecto se estableció que se suprimiría el delito de usurpación de títulos de nobleza (artículo 345) y, en la 23, que se introduciría un nuevo título, de delitos contra la Administración de Justicia, separándose así el falso testimonio y la acusación y denuncia falsas de la ocultación fraudulenta de bienes, que permanecería en el

Título III, de las falsedades.

No hay ningún dato ni explicación justificativa del mantenimiento en el Código Penal de la inaplicada "ocultación fraudulenta de bienes", por cuanto en la sesión de 19 de octubre de 1.932 " se leyó (el Proyecto) y sin discusión fue aprobado, anunciándose que se sometería a la aprobación de las Cortes, el dictamen de la Comisión de Justicia sobre el Proyecto de Ley autorizando al Ministerio del Ramo para aprobar como ley el Código Penal reformado con arreglo a las bases establecidas en la de 8 de septiembre del corriente año."

La única alteración que se produjo en este tipo penal fue fundamentalmente de estilo, aunque acentúa el carácter de delito de consumación anticipada que tenía, ya que se sustituyó la referencia a los impuestos que el sujeto "debiera haber satisfecho" por las frase "de los impuestos que debiere satisfacer".

La ocultación fraudulenta de bienes, oficio o industria fue asimismo mantenida por Ley de 19 de julio de 1.944, que autorizaba a la publicación de un texto refundido del Código Penal de 1.932, y ha permanecido en el Código Penal, en su última versión conforme al Decreto de 14 de septiembre de 1.973, hasta su sustitución por el actual delito fiscal, introducido en la Ley sobre Medidas urgentes de Reforma fiscal, de 14 de noviembre de 1.977.

e) Las leyes General Tributaria, de 28 de diciembre de 1.963 y de reforma tributaria, de 11 de junio de 1.964.

La exposición de la reforma fiscal operada con estas dos leyes se justifica no sólo por tratarse de la reforma más importante desde 1.845, sino porque sirve de marco o referencia del ámbito tributario en que actualmente puede desenvolverse el delito fiscal: incluso la reforma de 1.977 atiende más a los tributos individualmente considerados que a una reforma del sistema y de los principios

informadores del mismo, de modo que, junto a nuevas leyes reguladoras de los diferentes tributos, sigue rigiendo la Ley General Tributaria.

En este epígrafe se trata exclusivamente, por ser otro el objeto de esta investigación, de los principios generales que informaron y rigieron dicha reforma tributaria, así como una referencia a los preceptos sancionadores del fraude fiscal (105).

Precisamente la formulación de unos principios generales, aplicables a un sistema tributario es uno de los problemas que más han preocupado a los tributaristas; con esta finalidad, una Orden de 3 de julio de 1.960 constituyó una Comisión en el Instituto de Estudios Fiscales, a la que confió la redacción de una Ley General Tributaria, dada la necesidad de que nuestro ordenamiento jurídico "cuente con un conjunto de normas en que se contengan los principios básicos de aplicación a los distintos tributos".

Esta finalidad pretendió cumplirla la Ley General Tributaria, que "aspira a informar, con criterios de unidad, las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario, en cuanto no requiera ordenación específica excepcional. También se propone incorporar a nuestro ordenamiento un esquema de sistematización de las normas reguladoras de los tributos que oriente la legislación y, en su día, facilite su codificación (106).

La ley de reforma del sistema tributario, de 11 de junio de 1.964 pretendió superar los defectos fundamentales de los anteriores sistemas tributarios: la multiplicidad de figuras impositivas y la posibilidad de fraude, con la consiguiente agravación de los tipos impositivos.

Su objetivo principal fue la reordenación del sistema impositivo, que se simplifica, estableciendo tres impuestos directos de carácter general: sobre la renta de las personas físicas, sobre la Renta de las sociedades y demás personas jurídicas, y

el impuesto general sobre las sucesiones. También con carácter general, los impuestos indirectos sobre transmisiones y actos jurídicos documentados, sobre el tráfico de empresas, el impuesto sobre el lujo, la Renta de Aduanas y los impuestos especiales.

El aspecto tal vez más importante de la reforma sea la consideración del impuesto sobre la renta de las personas físicas como un impuesto general, de modo que pierden su independencia y pasan a ser impuestos a cuenta de aquél las contribuciones territoriales rústica y urbana; el impuesto sobre rendimientos del trabajo personal, el impuesto sobre las rentas del capital, y el impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales.

Dentro ya de la normativa que se dictó para cada tributo, parte de ella sustituida por leyes posteriores, merece destacarse una disposición punitiva, al artículo 150 del texto refundido del Impuesto General sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, según el cual,

"Se castigará con la pena de arresto de uno a treinta días y multa de mil a diez mil pesetas, según la importancia de la defraudación:

Primero: La falsedad cometida en la declaración a que se refiere el último párrafo del artículo 143 (106 bis), salvo si el declarante demostrase que en el momento de firmar la declaración no pudo tener conocimiento de la muerte del cotitular, poderdante o endosatario;

Segundo: Toda falsedad cometida a sabiendas en cualquiera de las declaraciones formuladas ante la Administración, a los efectos del impuesto, mediante la cual se trate de eludir el pago de éste, siempre que la falsedad sea un hecho indudable y no un punto de interpretación o valoración; y

Tercero: La omisión deliberada de cualesquiera bienes en los inventarios o relaciones que sirvan para girar las liquidaciones

ciones definitivas o las provisionales en el caso de que los interesados hubieran dejado transcurrir el plazo para girar las definitivas, siempre que el valor de lo ocultado exceda de las cien mil pesetas.

La pena de arresto se impondrá por la Autoridad judicial mediante el procedimiento que especifique el Reglamento.

Los defraudadores a quienes se imponga esta pena no podrán gozar, en ningún caso, de los beneficios de la condena condicional".

Según el artículo 4º del Reglamento, "En el caso de estimar procedente la imposición de responsabilidad, el Delegado de Hacienda fijará en su acuerdo la cuantía de la multa y dispondrá que se ponga el hecho en conocimiento del Juez Municipal de la Capital de Provincia, o si hubiere más de uno, al que corresponda por reparto, quien será competente para imponer la pena de arresto a que este artículo se refiere".

Tal vez la característica más notable de este artículo consiste en el doble régimen sancionador a que sometía unos hechos que podrían quedar incluidos en algunos artículos del Código Penal; concretamente, a los números dos y tres del mismo sólo les faltaba la exigencia del previo requerimiento por funcionario competente para que ofrecieran una auténtica identidad con la ocultación fraudulenta de bienes:

El doble régimen sancionador consiste en una multa administrativa, en cuantía comprendida entre mil y diez mil pesetas, impuesta por el Delegado de Hacienda; simultáneamente, atribuye a los hechos el carácter de falta y, de este modo, atribuye al Juez Municipal de la capital de Provincia la competencia para conocer de ella e imponer la sanción privativa de libertad: arresto (menor) de uno a treinta días, sin posibilidad de condena condicional.

Se trata de la atribución a los hechos del carácter de

falta penal y no de ejecución por la Justicia Municipal de acuerdo de la Administración, porque el artículo 4º del Reglamento citado habla de que el Juez Municipal "será competente para imponer la pena de arresto a que este artículo se refiere", por lo que debe entenderse que dicho Juez podía reclamar todos los antecedentes necesarios y dictar sentencia, condenatoria o absolutoria, y no un simple auto.

Pese a que en la ejecución del arresto de uno a treinta días se prohibía la concesión, en cualquier caso, de la condena condicional, nada impedía la posibilidad de que se acordara el cumplimiento en el domicilio del reo, como autoriza el artículo 85 del Código Penal.

Por otra parte, se trataba de una falta sólo perseguible a instancias de la Administración, ya que debía ser el Delegado de Hacienda quien dispusiera que se pusiera el hecho en conocimiento del Juez Municipal correspondiente.

Por último, no hay constancia de la aplicación real de este precepto.

9: La Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma fiscal: su elaboración y debate parlamentario.

1. Consideraciones previas:

La Ley sobre medidas urgentes de reforma fiscal merece un capítulo aparte por cuanto es la primera de una serie de leyes que han venido a modificar el sistema tributario hasta entonces vigente, aunque sólo parcialmente, y, dentro de otras serie de medidas de carácter fiscal o económico, sirvió para modificar el artículo 319 del Código Penal, sustituyendo la vetusta e inaplicable figura de la ocultación fraudulenta de bienes por otro tipo penal de nuevo cuño, bajo el epígrafe "Del delito fiscal".

De este modo, a través de una Ley que no había sido debatida en la Comisión General de Codificación (106)^{ter}, y que no tenía por objeto principal materia penal, sino tributaria, se modificó un artículo del Código Penal.

La publicidad de que se benefició la discusión parlamentaria de esta Ley permite exponer el proceso por el que pasaron los artículos reguladores del delito fiscal, lo que de ellos se dijo, y las diferentes redacciones que sufrieron, extremos sumamente importantes para, en un análisis posterior, poder determinar cuál era la "mens legislatoris", de gran utilidad en un tipo penal con una redacción tan complicada.

Por otra parte, ante la ausencia de una Exposición de Motivos de esta Ley, a la interrogante sobre las razones que llevaron al legislador a esta modificación de un artículo del Código Penal en una ley urgente de medidas fiscales, sólo puede responder el discurso del entonces Ministro de Hacienda, Francisco Fernández Ordóñez, ante la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados, el día 9 de agosto de 1.977 (107), en el que afirma que el delito fiscal constituye un precepto de carácter instrumental, "pieza de saneamiento tributario", y que las conductas más

graves de fraude se consideran delito en una gran parte de los países desarrollados, y añade:

"En el Proyecto se propone, por razones técnicas, la tipificación de estas conductas en el propio cuerpo del Código Penal, sustituyendo el inservible artículo 319. Las directrices básicas son las siguientes: uno, tramitación por la Jurisdicción ordinaria; dos, persecución a instancia de la Administración; tres, mínimos cuantitativos de dos millones de pesetas de la cuota impositiva que supongan un diez por ciento del total, y cuatro, principio de irretroactividad de las leyes penales".

Del discurso del Ministro se deduce, por tanto, que es propósito de esta Ley, era considerar al delito fiscal como una pieza necesaria de "saneamiento" de las estructuras fiscales que permitiese la sanción criminal de las formas más graves del fraude fiscal. Para ello, se sustituye el delito de ocultación fraudulenta de bienes, calificado de "inservible", por un nuevo delito fiscal, sometido a varias directrices dos de las cuales, tramitación por la jurisdicción ordinaria e irretroactividad de las leyes penales, son principios básicos de nuestro sistema penal. Más interés ofrece el hecho de que se limite la persecución del delito fiscal a la previa instancia de la Administración, y los mínimos cuantitativos exigidos para que el hecho constituya delito y no simple infracción tributaria.

2. El texto del Proyecto de Ley se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes del día 8 de agosto de 1.977 (108). En la Exposición de Motivos de este Proyecto de Ley, tras la referencia obligada a las medidas económicas aprobadas el 23 de julio anterior, y a la situación económica española desde 1.973, se exponen los medios que, con carácter urgente, deben emplearse en la lucha contra los problemas económicos actuales del país; se establecen, en primer término, y con carácter extraordinario, dos gravámenes: sobre el

el patrimonio, el primero, con carácter transitorio, y sobre los rendimientos de Trabajo Personal que excedan de dos millones de pesetas, así como una elevación de tipos impositivos en el impuesto sobre el lujo.

Otro frente de lucha económica se manifiesta, según la citada Exposición de Motivos, en las medidas de apoyo fiscal al empleo.

Por último, se arbitra una serie de medidas encaminadas a lograr un "clima de sinceridad y transparencia fiscal": se trata de la regularización voluntaria o moratoria fiscal, del delito fiscal, del control fiscal de las cuentas bancarias y de la elusión fiscal mediante sociedades.

También según la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley, "la figura del delito fiscal, establecida en la presente Ley, está concebida para que juegue el papel que le es propio en la mayor parte de las legislaciones tributarias modernas, contribuyendo a mejorar el grado de sinceridad tributaria, a la vez que permite sancionar, con todo rigor, aquellas conductas fraudulentas que tengan especial trascendencia económica o social".

La redacción de los artículos que se refieren al delito fiscal en el Proyecto de Ley presenta, como se verá después, una serie de diferencias con el Texto de la Ley, diferencias que son el resultado del debate parlamentario, más bien escaso y reducido a la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados (109).

Seis de las enmiendas presentadas al Proyecto de Ley se referían al delito fiscal (110). Tras el estudio de las mismas, la Ponencia de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso (111), admitió a trámite la enmienda número 27, que proponía la supresión del apartado c) del número 1 del artículo 319 del Código Penal, en base a que, "en buena técnica jurídica, la comisión de un delito

no puede ser utilizada para configurar un elemento sustantivo de la tipificación de otro delito distinto; la enmienda 40.32, del grupo socialista, que proponía una nueva redacción del artículo 319 (112). La enmienda 2.5, del grupo comunista, que pretendía se añadiese a la redacción del número primero del artículo 34 un elemento, haciendo referencia a "... u originando el disfrute ilícito..."; la enmienda 16.9, que pretendía la reducción de la cuota defraudada a quinientas mil pesetas, y en la proporción de la quinta parte de la cuota procedente; la enmienda 16.10, por la que se pretendía añadir a la redacción original la alusión a los miembros de Consejos, y un inciso, según el cual, "no obstante, no se imputará responsabilidad al autor material cuando se haya limitado a cumplir las obligaciones de su puesto de trabajo", y la enmienda 2.7, por la que se pretende que la pena privativa de libertad se imponga en todo caso cuando la cuota defraudada exceda de diez millones de pesetas, con el fin de acentuar la ejemplaridad sancionadora, mediante una reducción de la discrecionalidad judicial prevista en el Proyecto de Ley.

Tras el estudio de estas enmiendas, y de rechazar la número 2.5, por entender que estaba implícita en el texto del Proyecto, y la 16.10, por considerar que "su contenido se encuentra implícito en normas jurídico-penales generales", sin necesidad de una plasmación expresa en el delito fiscal, la Ponencia adoptó unánimemente la enmienda 2.6, relativa a los casos de Sociedades, Entidades o Empresas y propuso, por unanimidad, el siguiente texto del artículo 34:

"El Capítulo VI del Título III del Libro II del Código Penal se titulará en lo sucesivo "del delito fiscal". El artículo 319 de dicho cuerpo legal quedará redactado de la siguiente forma:

1. "Cometerá delito fiscal el que defraudare a la Hacienda estatal o local, eludiendo el pago de impuestos o disfrutando

ilícitamente de beneficios fiscales por una cantidad igual o mayor de dos millones de pesetas, con ánimo de defraudar puesto de manifiesto por falsedades o anomalías sustanciales de su contabilidad o por la negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria".

"El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviere entre cinco y diez millones, y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente".

2. (Igual que el Proyecto de Ley).

3. "Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros-Delegados o personas que efectivamente ejercen su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes". (113).

La redacción de la Ponencia fue defendida por el Sr. Rodríguez-Miranda Gómez, quien afirmó que aquella respondía a la necesidad de precisar tres puntos: la delimitación de las penas, mediante una nueva escala gradual proporcional al perjuicio causado a la Hacienda; la determinación del "animus" específico que configura la existencia del delito (114), la definición del ánimo de defraudar; y, por último, de carácter técnico, al no poder hablarse en nuestro Derecho penal de delitos cometidos por Sociedades, Empresas u otras personas jurídicas.

Sometido a votación el texto de la Ponencia en la sesión

de la Comisión de 5 de octubre de 1.977, fue aprobada por 34 votos a favor, ninguno en contra y una abstención, tras retiraras otras enmiendas y no sostener el Grupo Socialista la suya, d 40.8132 .

Al artículo 35 del Proyecto de ley no se presentó ninguna enmienda, por lo que se mantuvo por la Ponencia el texto de aquél.

Al artículo 36 se admitieron a trámite dos enmiendas, la número 2.8, del grupo parlamentario comunista, y la 16.11, de la minoría vasco-catalana (115). La Ponencia, por unanimidad, decidió rechazar ambas enmiendas, y propuso la siguiente redacción:

Artículo 36.1 (Igual que en el Proyecto).

2. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas, el Delegado de Hacienda de la Provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección o Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción; si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

3. (igual que el Proyecto).

También afectaban al delito fiscal la Disposición transitoria cuarta, según la cual, "el delito fiscal, regulado en los artículos 34 a 36, será de aplicación a los hechos realizados desde la entrada en vigor de la presente ley, relativos a tributos que se devenguen con posterioridad a la referida fecha", y, asimismo, la Disposición Derogatoria Segunda, por la que "...la represión del contrabando continuará regulándose por sus normas específicas", disposiciones a las que no se presentó ninguna enmienda.

Puede observarse que el texto de la Ponencia presenta diversas diferencias con relación al texto del Proyecto de Ley, diferencias que deben ser expuestas aquí, sin perjuicio de la referencia que se hará en el estudio sistemático del delito fiscal.

Las divergencias más notables entre ambas redacciones son:

En cuanto al artículo 34 párrafo primero, en primer lugar se suprime la referencia a que la defraudación se realice en provecho propio o de tercero; en segundo término, se habla de elusión del pago de impuestos en tanto el Proyecto hablaba de tributos. Asimismo se introduce una referencia a la concurrencia de ánimo de defraudar que no constaba en el texto del Proyecto.

En el mismo párrafo, se establece que dicho ánimo de defraudar debe manifestarse por una de dos de las tres circunstancias que, en el texto del Proyecto, debían concurrir alternativamente, es decir, falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad... (116) y negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria (117) y, como consecuencia de aceptarse la enmienda 27, desaparece toda referencia al caso en que "la defraudación se haya realizado o facilitado mediante la comisión de otro delito, cualquiera que sea su naturaleza", que constituía un tercer elemento alternativo en el texto del Proyecto.

También en el citado párrafo se traslada a su parte segunda la referencia a la pena aplicable, que en el texto del Proyecto se encontraba en el número cuatro, y, sobre todo, se introduce la necesaria imposición de las penas de arresto mayor o prisión menor, según la cuantía defraudada, "siempre que ésta exceda de la décima parte de la cuota procedente", requisito que, en el Proyecto, era un elemento del tipo de concurrencia necesaria con el de cuantía defraudada.

En el párrafo tercero, se suprime la referencia a delitos cometidos por Empresas, etc, para aludir al caso en que la

Sociedad, Entidad o Empresa sea el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida, quedando el resto del párrafo con la misma redacción.

En cuanto al artículo 36.2, la única diferencia que destaca es la de que, mientras el Proyecto decía que "compete al Delegado de Hacienda poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se consideren delito fiscal", el de la Ponencia dispone que "el Delegado de Hacienda deberá poner en conocimiento...": esta alteración, propuesta en la enmienda 2.8, fue introducida para "aclarar la obligación de pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal por parte del Delegado de Hacienda con los requisitos señalados en la redacción original".

El delito fiscal fue debatido, en la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso, en la sesión de 5 de octubre de 1.977; tras la aprobación del texto del artículo 34, en la forma ya expuesta, y del artículo 35, contra el que no se había presentado ninguna enmienda, el mayor debate lo suscitó el párrafo segundo del artículo 36. Tras la defensa de la enmienda de la Minoría Vasco-catalana, relativa a la competencia de la Corporación Local correspondiente para pasar el tanto de culpa en las defraudaciones cometidas contra aquéllas, en lugar de corresponder en todo caso al Delegado de Hacienda, como establecía el Proyecto, Pons Irazazábal, del grupo socialista, defendió una enmienda de su grupo, relativa a la "Introducción de un inciso, con el siguiente contenido:

"Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, una vez agotada la vía económico-administrativa, el Delegado de Hacienda...".

La justificación de esta enmienda radicaba en la necesidad de "evitar que los delitos fiscales se persigan al cabo de cinco o seis años de haberse cometido, como nos da a entender la

experiencia de lo que dura un proceso contencioso-administrativo en sus diversas instancias " (118).

En contra de esta enmienda se pronunció Rodríguez Miran_ da, de U C D, por considerar, fundamentalmente, que se podrían plan_ tear cuestiones prejudiciales en el proceso penal iniciado en per_ secución de un delito fiscal.

En la réplica del grupo socialista, Lozano Pérez afirmó que la enmienda trataba de facilitar el ejercicio de la acción pe_ nal tan pronto hubiere presunciones de haberse cometido el delito.

Seguidamente se procedió a la votación de este artículo, párrafo por párrafo.

En el párrafo primero, tras una propuesta socialista, formulada "in voce " por Barón Crespo, en el sentido de que se había acordado por la Ponencia suprimir la referencia a la "conci_ liación previa", se llegó a la aprobación de dicha propuesta, de modo que el texto, por unanimidad, quedó redactado así:

"Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela".

En cuanto al párrafo segundo, no se admitió la enmienda del Grupo socialista por 17 votos a favor, 17 en contra y una abs_ tención; pero se rechazó asimismo el texto de la Ponencia, sin que conste el resultado de la votación. Esto dio lugar a que, a peti_ ción del Presidente, se reuniera la Ponencia que, en cinco minutos, presentó, por acuerdo unánime, el siguiente texto, recogiendo sus_ tancialmente la enmienda socialista:

"Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones adminis_ trativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tri_ bunal Económico-administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la Provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspec_ ción o Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, impuestos inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del

Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en su ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaron a varias provincias, la competencia vendrá determinada por el domicilio de la persona física o jurídica.

Este texto resultó aprobado por unanimidad, y asimismo se aprobó, por 19 votos a favor, ninguno en contra y 17 abstenciones, la enmienda de la minoría vasco-catalana, en relación con el párrafo siguiente, según el cual,

"En las defraudaciones de las Haciendas Locales compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación perjudicada, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidos en su favor".

En la sesión plenaria del Congreso de Diputados del día 25 de octubre de 1.977 se sometió a votación el Capítulo VI de la Ley, que fue aprobado por 196 votos a favor, ninguno en contra y 13 abstenciones, sin debate del contenido del mismo (119)

Asimismo, en la sesión del Senado de 11 de noviembre de 1.977 (120), fue aprobado, en votación nominal, el Proyecto de Ley, por 180 votos a favor y 10 abstenciones.

Tras la aprobación definitiva del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de reforma fiscal, el texto del capítulo VI, dedicado al delito fiscal, quedaba redactado en la Ley 50/1.977, de 14 de noviembre, de la siguiente forma:

VI: DELITO FISCAL.

Artículo 35: "El capítulo VI del Título III del Libro II del Código Penal se titulará en lo sucesivo "Del delito fiscal".

El artículo 319 de dicho cuerpo legal quedará redactado de la siguiente forma:

Uno: "Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones, y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente.

Dos. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior, se observarán las siguientes reglas:

a) Cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo.

Si el período impositivo fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

b) En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible es susceptible de liquidación.

Tres. Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros Delegados o personas que efectivamente ejerzan su

administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes".

Artículo 36: "El conocimiento de las causas por delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria".

Artículo 37: Uno. "Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela.

Dos: Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal económico-administrativo central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, impuestos inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

Tres. En las defraudaciones de las Haciendas locales compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación perjudicada, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidos a su favor".

-182-

TITULO IV:

EL ARTICULO 319 DEL CODIGO PENAL:

ESTUDIO SISTEMATICO.

I: INTRODUCCION

El objeto del presente título es el estudio sistemático de la regulación vigente en España del delito fiscal.

Dicho estudio y exposición comprende esencialmente el nuevo tipo penal incluido en el artículo 319 del Código Penal, en sustitución de la "ocultación fraudulenta de bienes", de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma fiscal.

Pero en esta parte es preciso examinar una serie de infracciones penales relacionadas con el delito fiscal : no se trata solamente del estudio del concurso, real o ideal, de delitos, sino también de otros hechos en que se manifiesta una posible voluntad de fraude a la Hacienda Pública. (1).

El estudio de las infracciones relacionadas con el delito fiscal no puede circunscribirse a las puramente penales, sino que será preciso determinar el contenido de las infracciones tributarias previstas en la L G T , y su régimen legal, así como la relación e influencia que tienen en el delito fiscal. (2)

La regulación del delito fiscal en la Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma fiscal no se limitaba a sustituir un tipo penal por otro, sino que incluye dos artículos que regulan aspectos procesales relacionados con aquél, y de gran trascendencia, como se verá (3).

Son muy numerosos los problemas que la actual redacción del delito fiscal suscita: algunos de ellos, por la redacción del precepto; otros porque la propia reforma del Código Penal mediante una Ley de reforma fiscal urgente ha obligado a mantener el tipo penal en el lugar donde se encontraba el sustituido, prescindiendo de la idoneidad o no de la ubicación.

La especial regulación del delito fiscal obliga, así,

mismo, a una continua referencia a la Ley General Tributaria e incluso a las Leyes reguladoras de cada tributo, bien para integrar o explicar conceptos, por el continuo uso que hace de conceptos tributarios.

La exposición de cada uno de los elementos de este delito irá acompañada, bien en el propio texto, bien en notas marginales, según la importancia del caso, de la redacción del Proyecto de Ley o del texto de la Ponencia, así como del Proyecto de Código Penal.

II: EL BIEN JURIDICO PROTEGIDO EN EL DELITO FISCAL

El empleo del término tradicional de "bien jurídico protegido" no significa la aceptación de sentido tradicional de este término, sino que, siguiendo la formulación de RODRIGUEZ DEVESA (3 bis), entiendo se trata del interés del Estado en evitar la realización de determinada o determinadas conductas, a través de la imposición de ciertos deberes por medio de la Ley.

Para determinar qué interés se protege en el delito fiscal, no sirven los epígrafes del Título III ("de las falsedades"), ni del propio capítulo VI de dicho Título ("del delito fiscal"), por cuanto ninguno de ellos se refiere directamente a ningún interés digno de protección, sino que más bien aluden a datos objetivos, exteriores, pues la falsedad debe ser considerada como un hecho o el resultado de una acción (4): se trata de una apariencia de realidad, "un mudamiento de la verdad", en el lenguaje de las "Partidas, es decir, es un concepto muy genérico que podría englobar no sólo a los delitos incluidos en este Título, sino a otros muchos en que la esencia de la conducta consiste en una falta de adecuación entre la realidad y la descripción o presentación de la misma. Por otra parte, el término "delito fiscal", sin otras connotaciones, puede aplicarse a toda conducta típica y antijurídica relacionada con el Fisco, aunque la doctrina viene restringiendo este concepto a los supuestos de conductas de incumplimiento de las prestaciones tributarias por parte de la persona obligada a ello, que hayan sido tipificadas (5) penalmente.

Si se parte de la afirmación de que el Bien Protegido en las falsedades es la fe pública, entendida como "determinadas apariencias que ordinariamente corresponden a la realidad, sea por hallarse garantizadas por el Estado, sea en virtud de común consenso" (6), no puede afirmarse que el delito fiscal proteja la fe pública.

Mientras en la ocultación fraudulenta de bienes podía sostenerse la posibilidad de que aquélla se reflejara documental_{mente} (7), ya que se trataba de una conducta relativa al momento de una declaración tributaria, y, en cierto sentido, fuera atacada así la "publica fides", la conducta prevista en el actual artículo 319 consiste en una elusión de pago de impuestos o un disfrute ilícito de beneficios fiscales que significan una defraudación para la hacienda Pública en cuantía igual o superior a dos millones de pesetas: se trata, por tanto, de una conducta que nada tiene que ver, en principio, con una declaración tributaria que pueda reflejarse en un documento oficial.

En consecuencia, para determinar qué interés se pretende proteger, es preciso acudir al propio texto del artículo 319, que, en su primer párrafo dice que "cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante...".

Esta terminología revela dos datos imprescindibles a los fines de determinación del Bion Protegido: en primer lugar, el término "defraudación", ya que el verbo defraudar, aunque lleva en sí mismo la idea de falta a la verdad, tiene un sentido más restringido, por cuanto designa una conducta de "privación a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho (8), y, en un segundo sentido, aún más estricto, el Diccionario de la Real Academia la define como elusión o "burlar el pago de los impuestos o contribuciones".

En segundo término, el artículo nos dice quién debe ser defraudado: la Hacienda estatal o Local, que serían los detentadores² del interés que se pretende proteger (9)

De este modo, podría considerarse el delito fiscal como la conducta que atenta contra los intereses de la Hacienda o erario públicos, entendidos como el conjunto de bienes o derecho del

Ente Público, su Tesoro o Patrimonio (10).

Sin embargo, los términos "Hacienda" o "erario" públicos adolecen de imprecisión, ya que ambos son utilizados como sinónimos de patrimonio o Tesoro público, concepto que corresponde exactamente con el de erario, pero no con el de Hacienda, que designa asimismo la actividad financiera de los Entes Públicos.

La imprecisión radica fundamentalmente en su generalidad, ya que una simple lectura del artículo 319 del Código Penal demuestra una doble delimitación en cuanto a su ámbito de aplicación: en primer término, porque se refiere exclusivamente a las defraudaciones cometidas en el ámbito tributario, es decir, de los ingresos privados que corresponden a determinados Entes Públicos; en segundo lugar, porque protege exclusivamente al Estado o las Corporaciones Locales, de modo que los créditos tributarios que puedan exigir otros Entes Públicos distintos de los enunciados (11) no resultan protegidos.

El hecho de que los únicos protegidos por el artículo 319 sean, según la dicción legal, la Hacienda estatal o Local (12) debe asimismo excluir la consideración de que lo que se protege es el mero crédito tributario: debe tenerse en cuenta una característica común del Estado y las Corporaciones Locales que los diferencia de los otros Entes Públicos (12 bis): tanto aquél como éstas pueden no sólo exigir, sino también establecer tributos, el Estado con carácter originario, en virtud de un poder emanado y manifestación de su soberanía, y los Entes Locales dentro del marco de la Constitución y de las Leyes.

Este poder da lugar a que dichas Entidades realicen una actividad financiera, desenvuelta en una doble vertiente: de una parte, el logro de unos ingresos públicos, para lo que pueden establecer tributos y exigirlos, y de otra, la asignación de los ingresos así obtenidos a cubrir los gastos necesarios derivados del

cumplimiento de los servicios de carácter social que tienen encomendado o que han asumido.

Dicha actividad financiera descansa en un poder financiero reconocido al Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales para establecer los tributos y "demás tipos de ingresos públicos, así como autorizar el gasto realizado por el Ente Público"(13).

Así, puede afirmarse que el delito fiscal atenta contra la actividad, incluso contra el poder, originario o derivado, financiero del Estado o de las Corporaciones Locales. Esta afirmación, junto a los fundamentos legales ya expuestos (14) presenta otras ventajas frente a otros conceptos manejados por la doctrina que aconsejan su adopción:

En primer término, por su mayor precisión: hasta ahora se ha hablado, tanto en relación con el delito fiscal como con la ocultación fraudulenta de bienes, de delito contra la Economía Nacional o la Administración del Estado, la Hacienda Pública o el Erario Público, los intereses patrimoniales del Estado (15), términos amplios e imprecisos y que, en algunos casos no corresponden al interés que pretenden proteger.

El término "economía nacional" es excesivamente amplio, y designa una serie de realidades económicas, muchas de las cuales nada tienen que ver con el delito fiscal, incluso si se circunscribe el concepto a la actividad económica del Estado, y no de toda la Nación (16), pues, en este caso, debe referirse a actividades comerciales e industriales, también de los particulares, si se entiende "nacional" en un sentido amplio, o sólo del Estado, si se restringe el mismo. Es cierto que la actividad financiera es una manifestación de actividad económica, pero circunscrita a un ámbito muy restringido.

Otro tanto sucede con el término "Administración del Estado, ya que el mismo incluye actividades que nada tienen que ver

con la actividad tributaria, e incluso no constituyen actividad económica de ninguna clase pues, como criterios sistematizadores, incluiría todos los actos que atacan la actividad de la Administración, en todos sus órdenes, su correcto funcionamiento.

Como ya he indicado, los términos "Hacienda" y Erario Público designan el Tesoro o patrimonio del Estado: sólo el primero de ellos tiene un sentido dinámico, sinónimo de la actividad financiera del Estado y otros Entes Públicos; pero, en relación con el poder tributario, una de las manifestaciones de la actividad o poder financiero, adolece de una mayor generalidad e imprecisión, al tiempo que del sentido estático, de conjunto de bienes y derechos del Estado que le asimila con el de erario.

También es más aproximado al concepto que se defiende el de "intereses patrimoniales del Estado", pero entiendo que se queda en el aspecto externo de lo que se trata de defender, sin entrar en su esencia: es cierto que el fraude tributario manifestado en el delito fiscal perjudica los intereses económicos o patrimoniales del Estado o del Ente Local, pero no todos ellos, sino sólo los derivados de una relación tributaria ya existente y exigible, y esta relación surge por la realización de un hecho imponible, pero fundamentada en el poder del Estado o de la Corporación Local para exigir el pago del tributo.

En segundo lugar, la alusión al poder o actividad financiera, en su manifestación tributaria, del Estado o Corporación Local, permite determinar qué persona resulta protegida por el artículo 319 del Código Penal: en este caso, el propio Estado o los Entes Locales, como se verá más adelante (17)(18).

En tercer lugar, las ideas de poder o actividad tributarias enlazan directamente con el concepto de "relación tributaria, que obliga a considerar el delito fiscal como una modalidad de incumplimiento de las obligaciones que nacen en su seno a cargo

del sujeto pasivo de la relación tributaria y, por tanto, permite una concepción dinámica del delito fiscal en el marco de aquella.

El Bien Protegido por el tipo penal sirve o puede servir de criterio de sistematización de determinadas conductas, en cuanto se refieran al mismo interés protegido: corresponde, por tanto, tratar el problema de la actual ubicación del delito fiscal: si se trata de una situación correcta, o más bien debería incluirse el delito fiscal en otro título ya existente del Código Penal o crearse un nuevo título en el Código penal que albergue éste y otros delitos.

Antes de entrar en la discusión, es preciso recordar nuevamente que el delito fiscal fue creado en la Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, en sustitución de la "ocultación fraudulenta de bienes", lo que ha impedido una reforma más profunda del Código, optándose por mantener el nuevo tipo penal en el lugar en que se encontraba el delito al que sustituye, hasta la promulgación de un nuevo Código Penal (19).

La tipificación del delito tributario dentro del título III, "de las falsedades", fue criticado desde GROIZARD hasta nuestros días, tanto cuando se trataba de la ocultación fraudulenta de bienes como en el actual delito fiscal (20).

Hoy, sólo algunos autores defienden la inclusión del delito fiscal en el título III (21), frente a una mayoría que se muestra partidaria, bien de su ubicación en un título especial o en otro título ya existente del Código Penal (22) o, incluso, en una Ley especial (23).

Sólo puede defenderse la inclusión del delito fiscal en el título III del Código Penal partiendo de un concepto muy amplio de la falsedad, que incluya todo "mudamiento de verdad" ya que, aunque la conducta de fraude supone una alteración maliciosa de la

la representación de la verdad, y aunque entre las falsedades se encuentran conductas que exigen la concurrencia de perjuicio de un tercero, que normalmente deberá entenderse en un sentido económico, el interés protegido en las falsedades es la fe pública, en tanto en el delito fiscal será la actividad financiera del Estado, además, la conducta prevista en el artículo 319 no parece exigir una falsedad que permita su inclusión en dicho título.

Tampoco debe tener cabida el delito fiscal en el Título XIII del Libro II del Código pues, aunque exista cierta similitud entre el delito fiscal y las defraudaciones, ya que se trata de una conducta con la que se ocasiona un perjuicio económico mediante fraude, existe una diferencia entre unos y otro delito a mi modo de ver fundamental: mientras en los delitos contra la propiedad el sujeto pasivo es considerado un particular, titular de un derecho privado, de una relación económica privada sobre el objeto en que recae la conducta delictiva, en el delito fiscal se trata siempre de un Ente Público, titular de un derecho de la misma naturaleza, como nacido de una relación también pública, la relación tributaria; incluso, aunque el actual Código Penal no transcribe formalmente la distinción del de 1.822, entre delitos contra la sociedad y delitos contra los particulares, un somero examen del contenido del Libro II del Código Penal descubre que, en general, los Títulos I a VII protegen intereses eminentemente públicos, y los VIII a XIII, fundamentalmente intereses privados.

Un epígrafe o título especial de delitos contra la Economía Nacional pecaría de excesiva amplitud y permitiría la inclusión bajo un mismo epígrafe de conductas tan dispares como el delito fiscal, las maquinaciones para alterar el precio de las cosas, delitos monetarios, defraudaciones en la fabricación de determinados productos, etc.(24).

En el Código Penal actual hay buen número de delitos, diseminados en diferentes Títulos y Capítulos, que afectan al poder financiero del Estado y otros Entes Públicos, en toda la extensión de actividades que desarrollan aquí, desde la realización del ingreso tributario hasta el gasto público, pasando por la distribución y asignación de los ingresos, conductas que en unos casos son realizadas por particulares y en otros por funcionarios públicos, conductas que podrían dar base a la creación de un título de delitos contra el poder o actividad financiera del Estado y otros Entes: sin pretender una enumeración exhaustiva, se trata del delito fiscal, contrabando, establecimiento y exigencia de impuestos ilegales, malversación de caudales públicos, entre otros.

III: LA ACCION TIPICA.

El artículo 319 del Código Penal dice que "cometerá delito el que defraude a la Hacienda estatal o Local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas".

El verbo empleado por la Ley, aparentemente para designar la acción, es "defraudar" ("el que defraude") (25), que significa, según el Diccionario de la Real Academia, "privar a uno, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, lo que le toca en derecho: Pero, si se tiene en cuenta que el término "defraudación" designa tanto la acción como su resultado, puede afirmarse que con este verbo el Código está poniendo de manifiesto el resultado producido por la conducta del sujeto, de modo que la conducta del sujeto, la acción típica consiste en una de las dos que el Código considera medios de la defraudación: la elusión del pago de impuestos y el disfrute ilícito de beneficios fiscales que, en ambos casos, deben dar lugar a que la Hacienda deje de ingresar una suma igual o superior a dos millones de pesetas que le corresponden y, en consecuencia, resulte perjudicada en dicha cantidad (26):

Ambas conductas, elusión del pago de los impuestos y disfrute ilícito de beneficios fiscales, suscitan problemas que exigen su estudio por separado; pero, previamente, es preciso tener en cuenta algunos aspectos comunes:

En primer término, y, según el artículo 319, ambas conductas son los medios por los que se produce la defraudación a la Hacienda. Pero este carácter de medios puede entenderse en un doble sentido, no necesariamente incompatible: de una parte, se trata de una relación entre la elusión del pago y el disfrute ilícito del beneficio, de una parte, y la defraudación, de otra, de causa a

efecto; asimismo, podría existir una relación medio-fin, que habrá de determinarse en el análisis del aspecto subjetivo del tipo.

En segundo lugar, ambas conductas están descritas en forma amplia, que no limita las posibles formas de manifestarse tanto la elusión del pago como el disfrute ilícito del beneficio fiscal.

Por último, se trata de conductas formuladas en rigurosa alternativa, de modo que basta se realice una de ellas para que el hecho sea típico, siempre que reúna los demás requisitos exigidos. Por otra parte, puede considerarse que el disfrute ilícito de beneficios fiscales es una modalidad de elusión del pago, en cuanto se traduce en un impago, total o parcial, de la cuota procedente de no concurrir el beneficio fiscal(27).

1. La elusión del pago de impuestos

La primera conducta en que se manifiesta el fraude fiscal tipificado penalmente consiste en la "elusión del pago de impuestos", frase compuesta por tres elementos diferenciados que exigen un previo análisis individual que permita la determinación ulterior del conjunto:

La elusión: Según el Diccionario de la Real Academia, el verbo eludir tiene dos significados: en primer lugar, "huir la dificultad, esquivarla o salir de ella con algún artificio"; en segundo término, "hacer vana, o hacer que no tenga efecto, una cosa, por medio de algún artificio"; es este segundo sentido el más apropiado a la conducta que estamos analizando; el término artificio, que emplea el Diccionario para completar la definición, sinónimo de disimulo o doblez, da lugar a que el mero impago no constituya elusión del pago, sino que es precisa una conducta, calificada de artificiosa, de impago (28).

Ahora bien: la Ley no limita ni determina las manifes

taciones de elusión de modo que, en algún caso, podría ser típica una conducta de total pasividad.

La elusión puede ser total o parcial, ya que el propio artículo 319 prevé, en las disposiciones relativas a las penas aplicables, que la suma defraudada sea incluso inferior a la décima parte de la cuota procedente.

La elusión, en segundo término, ha de ser de un pago: nada tiene que ver la misma con la llamada "elusión impositiva", que consiste en evitar el devengo del impuesto mediante acciones de naturaleza estrictamente económica, es decir, cuando se evita, bien la realización del hecho imponible, bien que el impuesto llegue a ser exigible, por medios lícitos. La elusión del pago, al contrario, exige no sólo que se haya realizado ya el hecho imponible, sino que el impuesto sea ya exigible, por concurrir todas las circunstancias de devengo y liquidación de la deuda tributaria (29).

Aunque el momento en que puede determinarse que ha habido elusión del pago, como se verá después (29 bis), será cuando, ya liquidada definitivamente la deuda tributaria, hayan transcurrido los plazos de pago voluntario, al tratarse la relación tributaria de una relación jurídica que se desarrolla en un lapso o período de tiempo relativamente largo, pueden evidenciarse en el curso de la misma ciertas actuaciones que sirvan de indicio de una ulterior elusión del pago del impuesto y que constituyan, por tanto, el "artificio" a que alude la definición del Dáccionario de la Real Academia de la Lengua. (30).

El problema tal vez fundamental que suscita esta conducta radica en la palabra "impuestos", término que, en un sentido general es sinónimo de "tributo" o carga (31), pero que en la ley general tributaria sirve para designar, en forma más estricta a los "tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o

económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de sus bienes o la adquisición o gasto de la renta". (32).

El texto de la Ley sobre Medidas Urgentes difiere en este punto del Proyecto, que hablaba de eludir "el pago de los tributos que les correspondan", pero ya el texto de la Ponencia de la Comisión de Economía del Congreso de los Diputados sustituyó "tributos" por "impuestos", sin que en los debates parlamentarios se aludiera ni justificara este cambio de denominación.

La mayoría de los autores que se han ocupado del delito fiscal se pronuncian en favor del sentido amplio del término "impuestos", como sinónimo de tributos (33). Los argumentos que se expresan en favor de esta interpretación son:

En primer término, la referencia que la propia Ley hace a "tributos periódicos y no periódicos", en las reglas para la determinación de la cuantía defraudada. Pero este argumento es endeble, pues puede defenderse que se trata de un simple problema de estilo, resuelto con el empleo del término "tributos", en lugar de la reiteración de la palabra impuestos, que no perjudica la interpretación estricta porque los impuestos son una especie dentro del género "tributos", conforme a la L G T. Además, la referencia a tributos periódicos y no periódicos en dichas reglas obedecería a que en la conducta de disfrute ilícito de beneficios fiscales no existe limitación en cuanto al tipo de tributos en cuyo ámbito puede haberse obtenido dichos beneficios.

Lo mismo puede decirse del argumento extraído del artículo 37, número tres, de la Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma fiscal, en cuanto la referencia a "tributos, arbitrios y tasas" podría circunscribirse al disfrute ilícito de beneficios: (34).

Un tercer argumento parte de la interpretación del tér_

mino "impuestos" cuando era empleado en la ocultación fraudulenta de bienes, y que, en general, era considerado sinónimo de "tributos".

El argumento más firme que puede aducirse en favor de esta posición de afirmar que por "impuestos" la ley se refiere a todos los tributos radica en una exégesis comparativa con la conducta de disfrute ilícito de beneficios fiscales, pues si ésta se refiere a los beneficios obtenidos en cualquier clase de tributos, sin distinción, y ambas conductas están equiparadas legalmente, parece paradójico que el disfrute ilícito de beneficios en una tasa o contribución especial, por ejemplo, constituya delito, y no lo sea, en cambio, la elusión del pago de dichos tributos, sino que constituya simplemente una infracción tributaria: de este modo, el empleo del término "impuestos" en un sentido estricto en la elusión del pago parece una restricción injusta frente a la otra conducta. Pero aún frente a este argumento puede decirse que, puesto que no consta la voluntad real del legislador, y que el término "impuestos" tiene un sentido determinado en la ley general tributaria, la ley penal pudo considerar más digna de represión el disfrute ilícito de beneficios fiscales que la elusión del pago, y por eso cabe que aquélla se produzca en toda clase de tributos, y ésta exclusivamente en los impuestos, tal vez porque el disfrute supone la previa concesión del beneficio fiscal, y en cambio, la elusión del pago sólo exige la omisión del mismo:

Entiendo que el término "impuestos" debe ser interpretado en el sentido técnico-jurídico de la definición que de ellos da el artículo 26, c), de la L G T (35).

En apoyo de esta postura, es preciso tener en cuenta ciertos datos de la elaboración de este artículo: el hecho de que forma parte de una ley de carácter fiscal, no penal, ley que fue debatida en el seno de la comisión de economía y Hacienda del Congreso,

no en la de Justicia. Con estos antecedentes debe entenderse que, cuando la Ponencia que estudió el proyecto de ley, sustituyó el término "tributos" por "impuestos", lo hizo con plena conciencia del alcance de dicha alteración, y pretendió precisamente restringir el ámbito de aplicación del artículo D(36), dejando fuera de la protección penal el impago de tasas y contribuciones especiales.

El hecho de que el delito fiscal fuera creado en una ley de reforma fiscal, de modo que incluso dos artículos que lo regulan permanecen en dicha ley, refuerza la consideración de que el término "impuestos" constituye un elemento normativo, que debe ser interpretado de acuerdo con lo dispuesto en la L G T y no con el sentido vulgar del término, interpretación esta última inadmisibles (37).

Partiendo de esta interpretación, será preciso tener en cuenta que, conforme al artículo 26,2 de la L G T, deben incluirse dentro del concepto de "impuestos" las "denominadas exacciones para fiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo (38):

De todo lo expuesto se deduce que no todo impago del impuesto, aunque sea en la cuantía mínima establecida en la ley, constituye delito fiscal; excluido el impago de otros tributos, el hecho de que la elusión sea del pago exige no sólo que se haya realizado el hecho imponible, sino que la cuota tributaria sea exigible: esto es de especial importancia para determinar en momento en que se produce o completa la elusión del pago, pues hasta que no haya transcurrido el período voluntario no podrá afirmarse que ha habido elusión; en cambio, la utilización y éxito de la vía de apremio (39), no debe afectar a la calificación de la coconducta de impago.

2. El disfrute ilícito de beneficios fiscales.

La segunda conducta en que puede consistir el delito fiscal es el fraude a la Hacienda mediante el disfrute ilícito de

beneficios fiscales: el texto de la Ley, en una corrección de estilo, sustituyó el término "ventajas" empleado en el Proyecto, por "beneficios" (40).

También este supuesto está integrado por tres elementos que deben ser examinados por separado:

Por disfrute ha de entenderse la acción y resultado de "percibir o gozar los productos y utilidades de una cosa": en este caso, de los que pueden obtenerse en el seno de una relación tributaria.

El término "ilícito" significa la necesidad de que el disfrute se haya obtenido sin la concurrencia de los requisitos legales para su concesión y, por tanto, el disfrute sea injustificado (41). La ilicitud del disfrute es un elemento que designa una situación excepcional, en cuanto el disfrute normalmente se entiende lícito y, por tanto, no constituye delito.

La ilicitud del disfrute exige en cada caso el examen de los requisitos que la Ley exige para la concesión de un beneficio fiscal, de modo que la determinación de la ilicitud se resuelve en una remisión a la legislación fiscal vigente en el momento de la concesión del beneficio y, en su caso, durante todo el tiempo que se ha realizado el disfrute. En todo caso la remisión debe verificarse a normas de rango legal, de acuerdo con el principio de legalidad penal y de reserva legal previsto en el artículo 10 de la L G T (42).

Algunos supuestos de disfrute ilícito son: primero, aquellos en que no corresponda a la persona que lo disfruta; segundo, el disfrute de beneficios con alteración del objeto en que se materializa; tercero, cuando la causa o fin perseguido por la concesión del beneficio no sea cumplido por la propia conducta del que se acoge al mismo (43); cuarto, obtención de un beneficio mediante una falsa declaración del beneficiario.

Dentro del concepto de beneficios fiscales deben incluirse las exenciones, reducciones y bonificaciones tributarias, conforme a las prescripciones de la L G T (44), debiendo entenderse incluidas en las segundas las desgravaciones (45).

El término "beneficios fiscales" permite que la conducta sea típica tanto si los mismos se refieren a un impuesto como a cualquier otra clase de tributo.

En resumen, la conducta constituye una modalidad específica de elusión del pago de un tributo, total o parcial, a través de la obtención y disfrute de un beneficio no procedente legalmente (46); no es necesario, en la previsión legal, que el beneficiario haya solicitado dicho beneficio, sino que basta con que lo disfrute; por tanto, será típica la conducta de la persona a quien por error la Administración concede un beneficio fiscal no solicitado y, a sabiendas, disfrutas de él.

3. La defraudación a la Hacienda estatal o local en dos o más millones de pesetas

Las dos conductas mencionadas no son típicas si no suponen un perjuicio o fraude, como dice la Ley, para la Hacienda estatal o local en cuantía igual o superior a dos millones de pesetas.

La concurrencia de este requisito da lugar a problemas de coordinación entre procedimiento fiscal de liquidación definitiva de la cuota defraudada y el penal de persecución del fraude, de modo que el ejercicio de la acción penal se subordina al previo agotamiento de la vía fiscal (47):

El fraude a la Hacienda Pública consiste en que ésta deja de ingresar en sus arcas una cantidad de dinero que legalmente le corresponde cobrar, al haberse realizado un hecho imponible y no concurrir ningún beneficio fiscal que reduzca o excluya el

deber de pagar; es preciso también que la deuda tributaria sea líquida y, por tanto, exigible, e incluso que haya transcurrido el plazo de pago voluntario.

La dinámica del delito fiscal, tanto en su manifestación de elusión de pago de impuestos como de disfrute ilícito de beneficios fiscales, es eminentemente omisiva: se trata de un delito puro de omisión, por cuanto el fraude que sufre la Hacienda consiste en que ésta deja de ingresar una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas que le son debidas (48); lo que a primera lectura parece un resultado lesivo, el fraude a la Hacienda, no es más que un elemento de la omisión en que incurre el sujeto activo del delito, que deja de pagar la cuota tributaria procedente, en cuantía igual o superior a dos millones de pesetas, siendo precisamente la falta de ingreso de la cuota procedente y su cuantía los dos elementos fundamentales de la conducta.

Para que la falta de pago de la cuota tributaria, total o parcial, pueda constituir delito, es preciso, en segundo lugar, que sea en cuantía igual o superior a dos millones de pesetas.

Los fraudes en cuantía inferior a la indicada constituyen ilícitos fiscales, sancionados administrativamente en la forma prevista en los artículos 77 y siguientes de la L G T (49).

Para la determinación de la cuota defraudada, extremo importantísimo, atendida la diferencia de tratamiento sancionador según sea la cuota defraudada, será preciso atender a dos criterios: en primer término, las modalidades de ejecución del delito; en segundo lugar, las reglas que establece el propio Código, que parte de la distinción entre tributos periódicos y no periódicos.

Desde el primer punto de vista, la elusión del pago de impuestos dará lugar a que se considere como cuantía defraudada la totalidad de lo no pagado en relación con la cuota procedente, debiendo entenderse incluida en ésta la "cuota definida en el artí-

culo 55" de la L G T, es decir, la determinada "en función del tipo de gravamen aplicable, según cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales o bien conjuntamente por ambos procedimientos": Por tanto, no procede incluir, a efectos de determinación de la cuota defraudada los otros conceptos que, según el artículo 58 de la L G T constituyen junto con la cuota, la deuda tributaria (50), salvo los recargos procedentes y exigibles sobre las cuotas, originalmente y en favor del mismo Ente defraudado (51), pero no los demás conceptos: los otros recargos, porque el sujeto defraudado será diferente del que lo sea por la cuota tributaria; los intereses o recargos, por su carácter "civil" derivados de la demora o aplazamiento o prórroga; y el recargo de apremio y sanciones pecuniarias por tratarse de conceptos totalmente diferentes, que se originan después de cometida la conducta de impago.

En el supuesto de disfrute ilícito de beneficios fiscales la cuantía debe referirse a la diferencia entre lo ingresado en la Hacienda y lo que se debió pagar de no haber disfrutado el beneficio; en el supuesto de concurrir una exención, la cuantía defraudada coincidirá con la procedente, pero no será así cuando se trate de una reducción o bonificación (52).

El artículo 319 del Código Penal contiene unas reglas para la determinación de la cuantía defraudada, según los hechos se refieran a tributos periódicos o no periódicos:

"Dos. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones en el apartado anterior se observarán las reglas siguientes:

a) Cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo.

Si el período impositivo fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

b) En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación".

Este texto ofrece una redacción idéntica a la del Proyecto, porque no se presentó ninguna enmienda al mismo en la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso.

La normativa del artículo 319 da un tratamiento diferente a la determinación de la cuantía defraudada, según se trate de tributos periódicos o no periódicos, clasificación que no existe en la L G T, sino que es de carácter doctrinal:

Por tributos periódicos han de entenderse aquéllos cuyo hecho imponible es un "estado", es decir, una situación permanente o de cierta duración o que se repite en el tiempo (53); el hecho imponible, por su propia naturaleza, se repite o reproduce, de modo que la Ley procede a fraccionarlo en períodos determinados.

En cambio, los tributos no periódicos o instantáneos son aquéllos cuyo presupuesto de hecho se agota con su realización, por su propia naturaleza (54).

Los tributos periódicos dan lugar a liquidaciones del mismo carácter, en las que se determina la cuota tributaria en relación a un período individualizado de tiempo, determinado por la Ley; estos lapsos de tiempo pueden tener diferente duración, según las circunstancias del hecho imponible e incluso las propias necesidades de la Administración Tributaria; por ello, el Código Penal establece dos reglas perfectamente diferentes, según el período impositivo sea inferior o no a doce meses:

Si el período impositivo es igual o superior a doce meses, se considera que la suma defrauda es la que se ha dejado

de pagar en el mismo, que se determina a través de la liquidación correspondiente a dicho período.

Si el período es inferior a doce meses, la Ley obliga a sumar las cantidades defraudadas en los diferentes períodos impositivos correspondientes al mismo año natural, para determinar la cuantía defraudada.

Estas dos normas prohíben la adición de defraudaciones correspondientes a diferentes períodos impositivos iguales o superiores a un año y, en los inferiores, de períodos correspondientes a años naturales diferentes, de modo que si la cuantía defraudada en un período igual o superior a un año, o en un año natural, en el segundo caso, no alcanza la cifra de dos millones de pesetas, el hecho será atípico, aunque en períodos posteriores se cometieran defraudaciones en el mismo impuesto, que revelarían una contumaz voluntad defraudatoria por parte del sujeto activo del delito (55).

Entiendo que, en los casos en que la Ley impone la acumulación de sumas defraudadas en diferentes períodos impositivos, por ser éstos inferiores a doce meses, deben sumarse las defraudaciones correspondientes a los diferentes períodos del mismo año natural, aunque unas respondan al concepto de elusión del pago del impuesto y otras al de disfrute ilícito de beneficios fiscales, en cuanto éste es una modalidad de aquélla.

/En cambio, la Ley no autoriza la acumulación de las defraudaciones realizadas en el mismo período, pero correspondientes a diferentes tributos, aunque el período impositivo de éstos sea el mismo, porque la referencia a "lo defraudado en cada período impositivo" debe entenderse al período propio de cada tributo.

De este modo se imposibilita la acumulación de defraudaciones que pueden responder a un mismo designio criminal, en las que puede haber identidad de sujeto activo y pasivo, e incluso de

hecho imponible y tributo aplicable.

En el supuesto de tributos no periódicos, la Ley fija la cuantía del fraude refiriéndolo a "cada uno de los conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación".

Esta declaración obliga a determinar qué se entiende, en la dicción legal, por "concepto impositivo".

En primer término, queda totalmente fuera de duda la imposibilidad legal de acumular defraudaciones cometidas en tributos periódicos con otros que no lo sean; pero tampoco pueden sumarse las defraudaciones que un mismo sujeto cometa en diferentes tributos no periódicos, ya que el término "concepto" es más restringido que el de tributo.

El término concepto impositivo debe ser entendido como "la división del hecho imponible en la Ley de cada impuesto", pero no los casos en que, por razón del valor económico del hecho imponible, sean necesarias varias liquidaciones por aplicación de diferentes tarifas (56).

Del análisis de las reglas legales establecidas para la determinación de la cuantía defraudada pueden extraerse las siguientes conclusiones:

Primero: A efectos penales, no pueden acumularse las cantidades defraudadas a la Hacienda estatal con las que se defrauden a la Hacienda Local; no tanto por la diferencia de sujeto pasivo en cada acción como, fundamentalmente, porque los tributos debidos a una y otra serán diferentes.

Segundo: Dentro de las defraudaciones a una misma Hacienda, no cabe acumular las realizadas con diferentes tributos, sean éstos periódicos o no periódicos.

Tercero: En las defraudaciones por un mismo tributo periódico, no pueden sumarse las cantidades impagadas en diferentes

períodos impositivos, si éstos son iguales o superiores a un año (57).

Cuarto: En los tributos periódicos con períodos impositivos inferiores a doce meses, hay que acumular las defraudaciones realizadas en los períodos correspondientes al mismo año natural.

Quinto: En los tributos no periódicos, no pueden sumarse las cantidades defraudadas por diferentes hechos impositivos, ni tampoco por un mismo hecho impositivo, si las mismas corresponden a diferentes "conceptos impositivos".

De este modo, la característica fundamental de la regulación del Código Penal en orden a la determinación de la cuantía defraudada, es la excesiva fragmentación: en una materia en que, por existir identidad de sujetos activo y pasivo en muchos casos, y de objeto de conducta, podía y debía haberse facilitado la acumulación de las cantidades defraudadas por un mismo sujeto, sobre todo si se tiene en cuenta la cuantía mínima exigida por la Ley para que los hechos sean típicos, el Código distingue no sólo según se trate de tributos periódicos y no periódicos, sino que imposibilita la acumulación de determinadas defraudaciones que responden a un mismo designio del sujeto, simplemente porque aquéllas responden a diferentes "conceptos impositivos", o a una voluntad continuada en el tiempo, porque aquéllas se han producido en diferentes momentos.

Para lograr una efectividad que el artículo 319 ahora no tiene gracias a las reglas aquí estudiadas, sería preciso la modificación de las mismas, de modo que permitieran determinadas acumulaciones, aunque las cifras correspondientes a cada período o concepto no alcanzaran la cantidad mínima de dos millones de pesetas:

En primer término, debería prever la acumulación de cuantías defraudadas, por el mismo tributo, en diferentes períodos

impositivos, si no hubieran sido previamente objeto de sanción penal.

Las razones para esta acumulación son, fundamentalmente, evitar que una serie de defraudaciones relativas al mismo tributo, y cometidas por el mismo sujeto no sean sancionadas penalmente por que cada una de ellas, considerada individualmente, no alcance el mínimo cuantitativo exigido por el artículo 319 para que el hecho sea típico. Naturalmente, esta posibilidad de acumulación podría beneficiar en otros casos al reo, al considerarse como un sólo delito continuado las defraudaciones cometidas en diferentes periodos, posibilidad que hoy veda la redacción del precepto:

Esta acumulación que se preconiza, mediante la reforma del artículo 319 tiene también un fundamento práctico: como el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria prescribe a los cinco años, según el artículo 64 de la L G T, cuando aquélla descubre un fraude, revisa las declaraciones y liquidaciones provisionales correspondientes a los periodos anteriores hasta el límite de la prescripción indicada, y esta revisión puede evidenciar una voluntad contumaz de fraude por parte del sujeto activo del delito, merecedora de sanción penal, aunque las cantidades defraudadas en cada periodo sean inferiores a dos millones de pesetas.

En el supuesto de tributos no periódicos, la reforma debería consistir en que se acumulen las defraudaciones cometidas con relación a un mismo hecho imponible, aunque se trate de "conceptos por los que sea susceptible de liquidaciones diferentes".

IV: SUJETOS ACTIVO Y PASIVO EN EL DELITO FISCAL.

1. El sujeto activo del delito

Sin perjuicio de examinar más adelante las formas de participación criminal en el delito fiscal, entre ellas la autoría (58), es preciso aquí hacer una referencia al sujeto activo del delito.

Para ello hay que tener en cuenta, previamente, dos diferencias existentes entre el texto del Proyecto de Ley y el del artículo 319 del Código, con redacción idéntica a la del Texto de la Ponencia de la Comisión del Congreso.

La primera diferencia consiste en que, en el párrafo primero del artículo 319, según el Proyecto de Ley, se afirmaba: "Cometerán delito fiscal los que en su provecho o en el de un tercero defrauden...", en tanto que el actual artículo 319 dice simplemente que "cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda"

Esta modificación tiene gran trascendencia, ya que, en su redacción, el Proyecto acogía expresamente la figura del delito cometido en interés de otro, mientras que la Ley excluye esa referencia expresa. La redacción del proyecto preveía la imputación posible del hecho no sólo al contribuyente, sino también a otras personas, como el sustituto del contribuyente y el representante legal o voluntario que, en la redacción legal, eximirán un estudio de las reglas generales de participación para determinar si pueden cometer el hecho delictivo (59).

La segunda modificación tuvo un sentido de perfeccionamiento técnico, pues el Proyecto de Ley, en el número 3 del artículo 319 hablaba de "los delitos cometidos por Sociedades, Entidades o Empresas...". La Ponencia aceptó la enmienda 2.6, del grupo comunista, de modo que en el dictamen de la Comisión y ulterior texto legal se dice: "Cuando el deudor de la cuota defraudada o el

titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa..." (60), de modo que, al establecerse la imputación del hecho a determinadas personas físicas, se mantiene en este caso la técnica de delitos cometidos en nombre o interés de otro, de una forma similar a otros artículos del Código Penal.

Entiendo que, cuando el sujeto pasivo de la relación tributaria es una persona física, habrá de ser éste necesariamente el sujeto activo del delito (61). Por sujeto pasivo de la relación tributaria se ha de considerar "la persona natural... que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente, o como sustituto del contribuyente", conforme al artículo 30 de la L G T (62).

La afirmación de que, en este caso, el sujeto activo del delito fiscal coincide con el sujeto pasivo de la relación tributaria se refuerza con lo dispuesto en el artículo 35,1 de la L G T, según el cual, "la obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan en cada tributo", ya que, si es el sujeto pasivo el obligado al pago, sólo él mismo puede eludirlo.

Incluso el párrafo segundo de este artículo de la L G T establece a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria unas obligaciones, consideradas "formales", muy relacionadas con los casos que el Código Penal dice que se entiende existe ánimo de defraudar: dichos sujetos pasivos "están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezcan; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible".

De este modo, el actual artículo 319 del Código Penal

amplia el número de posibles sujetos activos del delito con respecto a la ocultación fraudulenta de bienes, que se refería exclusivamente al contribuyente, en tanto el delito fiscal incluye a todo sujeto pasivo de la relación tributaria.

Dentro de este concepto deberán considerarse incluidos los representantes legales de los incapaces, porque son las personas que deberán cumplir los deberes formales y materiales de la relación tributaria respecto de éstos (63), y los representantes de unidades económicas previstos en el número cuarto del artículo 43 de la L G T (64), pero no los representantes voluntarios, cuya conducta habrá de enmarcarse, bien en una de las formas de participación criminal, bien en otro tipo penal diferente (64 bis):

En el caso en que el sujeto pasivo de la relación tributaria sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el artículo 319 del Código Penal imputa el delito " a los Directores, Gerentes, Consejeros Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes".

Se trata de un caso en que la propia Ley considera sujetos activos, en primer término, a las personas que ejercen la administración de la Sociedad , Entidad o Empresa, y sólo cuando quede demostrada su ausencia de responsabilidad, al que llama "autor material". Al tratar de la participación criminal se examinará con más detenimiento esta norma.

2: El sujeto pasivo

Sujeto pasivo en el delito fiscal será, según los casos, el Estado o la Provincia o el Municipio, ya que la Ley habla solamente de defraudación a la Hacienda estatal o local. Por tanto se

trata no tanto del sujeto activo de la relación tributaria en cuanto tal, ya que el mismo puede ser otro Ente Público, en principio no protegido por el artículo 319 (65), como del que puede establecer y exigir sus propios tributos.

No serán, por tanto, sujetos pasivos de este delito las Corporaciones y Entidades de Derecho Público distintas del Estado, la Provincia o el Municipio: cuando se trate de servicios u organismos sin personalidad, el fraude se entenderá cometido en perjuicio de la Hacienda estatal o local, según el Ente del que dependan, lo mismo que si su función se reduce a la exigencia del tributo; pero si se trata de Entes Públicos con personalidad y Hacienda autónomas, éstos no podrán ser sujetos pasivos del delito, de modo que el hecho resultará atípico, ya que no se tratará de fraude a la Hacienda estatal o local, sino a la del correspondiente Ente Autónomo, que tiene personalidad jurídica y patrimonio propio, independiente del del Estado, conforme al artículo 2.2, de la Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas.

Pese a tener reconocida la facultad de establecer y exigir tributos (66), las Comunidades Autónomas no resultan protegidas en la actual redacción del artículo 319, pese a que, además, constituyen en la organización del Estado un escalón intermedio entre la Administración Local y el Estado, pues no es admisible una interpretación extensiva que incluya a las Comunidades Autónomas dentro de los Entes Locales (67) (68), habida cuenta la distinción perfectamente delimitadora entre unas y otras.

V: LA REFERENCIA AL "ÁNIMO DE DEFRAUDAR".

El artículo 319 del Código Penal suscita una serie de problemas especialmente polémicos en su párrafo primero cuando, a seguido de la descripción de la conducta en que consiste el delito fiscal, pero separado de la misma por un punto, dice:

"Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria".

Ha sido ésta, además, la parte que más diferencias presenta si se la compara con los textos del Proyecto de Ley y del dictamen de la Ponencia de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso (69).

Los problemas fundamentales que se plantean son:

En primer término, la calificación y función que cumple la referencia al "ánimo de defraudar".

En segundo lugar, qué significado tiene dicho término.

Además, es preciso pronunciarse sobre si los supuestos en que la ley "entiende que existe ánimo de defraudar" constituyen una relación cerrada o, al contrario, permiten la existencia de otros supuestos que revelen ese ánimo de defraudar.

En cuarto lugar, determinar asimismo qué función cumplen dichos dos supuestos.

Por último, será preciso hacer una exégesis de los mismos, determinar qué debe entenderse por falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y por resistencia a la acción investigadora de la Administración tributaria.

1. La naturaleza y función del "ánimo de defraudar"

La descripción legal de la conducta en que consiste el

delito fiscal, ya expuesta, no hace referencia expresa a la necesaria concurrencia de un ánimo de defraudar, sino que sólo emplea el verbo "el que defraude": será preciso, por tanto, determinar si el propio verbo defraudar lleva insito un "animus" específico, una voluntad de defraudar.

La mayoría de los autores que se han ocupado hasta ahora del delito fiscal responden afirmativamente a la pregunta de si es necesaria la concurrencia de ánimo de defraudar, para que la conducta sea típica (70). BAJO FERNANDEZ y RODRIGUEZ NOURULLO (71) entienden que debe concurrir necesariamente el ánimo de lucro, como elemento subjetivo del injusto inserto en el término "defraudar". En contra de la necesaria concurrencia tanto del ánimo de defraudar como de otro elemento subjetivo se pronuncian CORDOBA(72), FERNANDEZ CUEVAS (73) y RODRIGUEZ DEVESA (74).

Antes de exponer una postura en este punto, es preciso aludir a la evolución de la redacción del artículo, e indagar el sentido propio del término "defraudar".

En cuanto al primer punto, el texto del Proyecto de ley hablaba de "los que... defraudasen maliciosamente..."; la Ponencia de la Comisión propuso inicialmente una redacción del artículo en la que se suprimía el término "maliciosamente", y se decía: "el que defraudare... , con ánimo de defraudar puesto de manifiesto...", de modo que se sustituía el término "maliciosamente" por el de "ánimo de defraudar", y se establecía que este ánimo debía manifestarse por una de dos de las tres circunstancias que el Proyecto establecía alternativamente para que el hecho fuera típico, después de haber suprimido la tercera; en los debates de la Comisión, se manifestó por la Ponencia la necesidad de "definir lo que constituía el ánimo de defraudar" (75). Sin embargo, entre el dictamen inicial de la Ponencia y el de la Comisión hubo un cambio en la redacción, cuyo momento exacto no se puede precisar, pero probable-

mente anterior al propio debate en la Comisión, pues ya en el dictamen de la Comisión de Economía (76), el texto del artículo 319 era idéntico al de la Ley.

De este modo, y teniendo en cuenta que no hubo debates en los Plenos del Congreso de los Diputados ni del Senado (77), la voluntad del legislador pareció ser exigir la concurrencia de un ánimo defraudatorio, contrario al "ánimo fiscal" o de cumplimiento de las obligaciones tributarias, y que dicho "animus" se manifestara por una de las dos circunstancias enumeradas en la Ley.

Sin embargo, creo que la redacción definitiva del artículo 319 del Código Penal da lugar a una interpretación diferente de la en principio buscada por el legislador, ya que el nuevo texto no enlaza en la misma frase la conducta defraudadora y las dos circunstancias por las que, según la ley, se manifiesta el ánimo de defraudar.

Tampoco la definición expuesta del término "defraudar", que da el Diccionario de la Real Academia (78), permite afirmar que la conducta de fraude sea una conducta de tendencia que exija la concurrencia de un ánimo o voluntad de defraudar (79), ya que las dos referencias subjetivas de dicha definición, abuso de confianza e infidelidad de las obligaciones propias no dan idea de la tendencia o finalidad perseguida por el sujeto.

Creo que ni siquiera puede afirmarse la exigencia del ánimo de lucro como elemento subjetivo del tipo inscrito en el propio concepto del fraude, porque el fraude fiscal descrito en el artículo 319 del Código Penal no exige, ni expresa ni tácitamente, ni siquiera se infiere del sentido de la conducta descrita la necesidad de concurrencia de dicho "animus": la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales y el consiguiente impago de las cuotas tributarias realmente debidas pueden responder a finalidades muy diversas, no sólo económicas, indife-

rentees a la hora de determinar la tipicidad de la conducta.

La referencia al "ánimo de defraudar" que hace el artículo 319 del Código Penal sólo puede entenderse de modo que dicho ánimo es sinónimo del dolo que ha de concurrir en la defraudación, este es, de la conciencia y voluntad de realización de los hechos en que la misma consiste, sin que constituya un elemento subjetivo del tipo, y ello por varias razones:

En primer término, porque el ánimo de defraudar no está incluido en la descripción de las conductas en que consiste el delito fiscal, sino a continuación de la misma, tras un punto que concluye el sentido lógico de la frase inicial, de modo que, rechazado el pretendido carácter de delito de tendencia de la defraudación, sólo quedan en la descripción de dichas conductas las referencias subjetivas que pueden deducirse de las definiciones de los verbos "defraudar", "eludir" y del "disfrute ilícito".

En segundo lugar, el "ánimo de defraudar" parece expresar una finalidad perseguida por el sujeto: pero esta finalidad no se pone en relación con las conductas en que consiste el delito fiscal, sino con dos circunstancias ajenas a la acción: las falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y la resistencia a la acción investigadora de la Administración tributaria. Esta relación ha de consistir en que, al menos desde un punto de vista subjetivo, dichas falsedades en la contabilidad o la resistencia, sean medios idóneos para lograr el fin de la defraudación a la Hacienda, y, por tanto, anteriores al momento en que se entiende realizada la conducta de elusión de pago en que, en definitiva, consiste el delito fiscal.

Creo, por tanto, que una exégesis del primer párrafo del artículo 319 del Código Penal lleva, en este tema, a los siguientes principios:

En primer término, que la conducta o conductas descri-

tas en el artículo 319 del Código Penal no contienen referencia alguna a elemento subjetivo del tipo, llámese éste "ánimo de defraudar" o "ánimo de lucro".

En segundo lugar que, visto que dichas conductas se traducen en una "defraudación" a la Hacienda, la referencia al ánimo de defraudar debe entenderse hecha simplemente al dolo necesariamente concurrente en aquéllas, y, por tanto, respondiendo al segundo de los problemas suscitados al principio de este capítulo, en este tipo penal, "ánimo de defraudar" es sinónimo de dolo.

En tercer término, el posible sentido final que pueda extraerse del término "ánimo de defraudar" nunca podrá referirse a la conducta en que consiste el delito fiscal, sino a las dos circunstancias en que la Ley dice concurre el citado "ánimo".

2. Naturaleza, carácter y función de los dos supuestos legales.

Para determinar los extremos indicados en este epígrafe, es preciso también acudir a la redacción del artículo 319 en los textos del Proyecto de Ley y de la Ponencia.

En el Proyecto de Ley (80) se exigía que, además de la conducta de elusión del pago y disfrute ilícito de beneficios fiscales en que el fraude consistía, y de los requisitos de cuantía, tanto absolutos como relativos, concurriera una de las tres circunstancias que el mismo mencionaba, entre ellas, con algunas diferencias de redacción, las dos que en el texto de la Ley dan lugar a que se entienda que existe ánimo de defraudar.

En la redacción del Proyecto de Ley estas circunstancias, extraídas del artículo 80 de la L G T las dos primeras (80 bis), estaban formuladas de una forma objetiva, como elementos constitutivos del tipo, formulados en forma alternativa y relacionados con la acción. Bastaba que concurriera una de ellas con los otros

elementos de la acción, para que el hecho fuera típico. En todo caso, enlazaban fundamentalmente con el aspecto objetivo de la conducta y se trataba de conductas que venían a concurrir en la calificación del hecho.

En cambio, la Ponencia de la Comisión enlazó, en una primera redacción, estas dos circunstancias, ya modificadas y excluida la tercera, con la ejecución del hecho, mediante una referencia subjetiva, al tratarse de manifestaciones del ánimo de defraudar, pero que también era preciso concurreniera una de ellas para que el hecho fuera típico.

En un momento no exactamente determinado se establece el texto definitivo, que aparece ya publicado como dictamen de la correspondiente Comisión.

De la exposición de estas dos etapas de redacción del precepto, Proyecto de Ley y dictamen de la Ponencia, así como del texto definitivo parece que, en las dos primeras, junto a la exigencia común de la concurrencia de uno, al menos de estos supuestos, hay una diferente concepción de los mismos, puramente objetivo en el Proyecto de Ley y fundamentalmente subjetiva en los textos de la Ponencia y de la Ley, a través de su adscripción al "ánimo de defraudar" (81), como manifestaciones exclusivas del mismo en el primero, y como casos en que la Ley "entiende que existe ánimo de defraudar".

Incluso en la última redacción la voluntad del legislador fue considerar que se trataba de una enumeración cerrada de supuestos, según se dijo en la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso (82).

Sin embargo, el sustancial cambio en la redacción operado a partir del dictamen de la Comisión, obliga a entender que no existe un "numerus clausus" de supuestos o conductas que evidencien la conducta de fraude, y exige determinar la verdadera función

que cumplen estos dos supuestos. Para ello, es preciso tener en cuenta ciertos datos:

En primer término, el significado de la referencia al "ánimo de defraudar", ya que si éste equivale al dolo que ha de concurrir en la defraudación, éste se manifiesta a través de la propia conducta en que consiste el delito fiscal, por imperativo del párrafo segundo del artículo primero del Código Penal.

En segundo lugar, es preciso tener en cuenta que ambas circunstancias se manifiestan con anterioridad al momento en que se entiende cometido el delito, momento que exige una previa liquidación definitiva y el transcurso de los plazos legales para el pago voluntario, sin que el mismo se haya efectuado:

Asimismo dichas circunstancias están enlazadas con las conductas constitutivas del delito fiscal por una cierta relación finalista, en cuanto han de encaminarse a evitar o dificultar a la Administración el conocimiento de la realidad económica del hecho imponible que le permita practicar una liquidación definitiva acorde con aquélla (83).

Por tanto, pese a que la intención del legislador fue muy diferente, los dos supuestos en que la Ley entiende que existe ánimo de defraudar deben entenderse con arreglo a los siguientes criterios:

En primer término, se trata de dos referencias al dolo propio de la defraudación y, desde este punto de vista y, con arreglo al artículo primero del Código Penal, era innecesaria su inclusión (84):.

En segundo lugar, al suprimirse la relación directa que, tanto en el Proyecto de Ley como en el texto de la Ponencia, tenían con las conductas constitutivas del delito fiscal, ya no se trata de circunstancias de concurrencia alternativa necesaria, sino que aquellas conductas serán típicas aunque no concorra ninguna de las

dos circunstancias indicadas, de modo que no pueden constituir una enumeración cerrada de supuestos, sino "ad exemplum". D(85)

Tampoco puede decirse que cumplan una función de presunción de dolo, que es desempeñada con carácter general por el artículo primero del Código Penal (86) ni, por tanto, tiene razón de ser el hablar de presunciones "iuris tantum" o "iuris et de iure", puesto que se trata de dos circunstancias indiciarias de la voluntad defraudadora del sujeto que pueden completarse o desvirtuarse con otros hechos y que, en todo caso, exigen la realización de la conducta típica (87).

Puede afirmarse, por tanto, que se trata de un párrafo superfluo, que no sirve más que para sembrar confusión y polémica pues, aunque no concorra ninguna de las dos circunstancias, si concurren los elementos de la acción ya estudiados, la conducta será típica, en tanto que la concurrencia de uno de ellos no supondrá algo nuevo para la acción, sino que, en su caso, ayudará a reforzar en el Juzgador la convicción, formada con arreglo al principio de libre apreciación de prueba (88), de la existencia de una voluntad defraudadora por parte del sujeto activo del delito.

3: Las "falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad".

Este supuesto presenta, en la Ley, tres diferencias con relación al Proyecto: las tres consisten en la supresión de ciertas referencias: en primer término, a los "registros reglamentarios", que el Proyecto incluía junto a la contabilidad; en segundo lugar, que las malsedades o anomalías fueran sustanciales "en orden a la exacción de los tributos", y, por último, que fueran "puestas de manifiesto en actuaciones de la Administración Tributaria".

En tanto la primera supresión parece restringir el ám-

bito de aplicación, de modo que sólo sería relevante la contabili_
dad, no los registros reglamentarios, las otras dos amplían el mis_
mo, especialmente la última, al no exigirse que las falsedades o
anomalías hayan sido puestas de manifiesto por la Administración.

Tanto las falsedades como las anomalías están referidas
a la contabilidad (89); por falsedades habrá de entenderse todos
los supuestos en que en la contabilidad se falta a la adecuación
necesaria y posible entre la realidad y su reflejo económico-con_
table: puede consistir tanto en falsedades ideológicas (inclusión
de partidas falsas o falta de anotación de otras, valoración dife_
rente a la real, etc), como de carácter material, como pueden ser
los borrones, tachaduras, etc. En todo caso, el concepto de fal_
sidades en la contabilidad es más amplio que el de falsedad do_
cumental penal (90), sin perjuicio de lo que se dirá al tratar
del problema de la pluralidad de delitos.

El término "anomalías" es más ambiguo: algunos autores
incluyen supuestos de falsedad ideológica (91); entiendo que se
refiere a todos aquellos casos que, sin constituir propiamente fal_
sedad, dificulten el conocimiento de la situación económica del
sujeto y sus transacciones: por ejemplo, dejar en blanco determina_
dos asientos. También hay que incluir dentro de las anomalías el
no llevar en absoluto contabilidad cuando existe obligación de lle_
varla (92), y la doble contabilidad:

La referencia a la contabilidad debe entenderse en el
sentido de aquella que el sujeto está obligado a llevar, bien por
razones comerciales o fiscales (93), que deba servir de base a la
actividad investigadora o inspectora de la Administración (94).

En resumen, para determinar las falsedades o anomalías
sustanciales en la contabilidad habrá de acudirse no sólo a las
falsedades documentales, sino a las conductas previstas en el Cód_
igo de Comercio para la calificación de la quiebra como culpable

o fraudulenta, pero sin que la realidad de falsedades o anomalías quede circunscrita a estos supuestos, de modo que otros casos pueden constituir dichas anomalías.

En todo caso, las falsedades o anomalías han de ser sustanciales: aunque se suprimió la referencia a que la misma lo fuera en relación con la exacción de los tributos, entiendo que esa relación está implícita: si la verdadera situación tributaria del sujeto puede obtenerse por una simple inspección de la contabilidad del sujeto, por más falsedades o anomalías que ésta contenga con relación a otros hechos, las mismas serán irrelevantes a los efectos de este artículo, como lo es, en realidad, la concurrencia o no de esta circunstancia.

4. La "negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria":

En este supuesto, también la Ley presenta diferencias con relación al Proyecto, ya que han sido suprimidos el término "resistencia", y la referencia a la "acción comprobadora" de la Administración Tributaria.

Es preciso tener en cuenta que, pese a la apariencia inicial, esta circunstancia, tomada también del artículo 80 de la L G T, no se produce un a vez manifestada la elusión del pago, ya que la acción investigadora de la Administración tributaria se produce necesariamente antes de la liquidación definitiva, y con el fin de poder realizar ésta, según se deriva del artículo 120 de la L G T (95), y es a partir de la liquidación definitiva cuando comienza el plazo de pago voluntario, el término del cual se entiende cometido el delito: (96).

VI: EL DELITO FISCAL Y LA CULPABILIDAD

1. Consideraciones generales

Para quienes debe concurrir un elemento subjetivo del tipo, consistente en el ánimo de defraudar (97) a la Hacienda estatal o Local, el delito sólo podrá ser cometido en forma dolosa, nunca culposa por cuanto, sin la concurrencia del citado ánimo, la conducta sería atípica (98).

Sin embargo, excluido a mi parecer este elemento subjetivo, pues, como he indicado, la alusión al "ánimo de defraudar" debe entenderse como mera alusión al dolo, sin que constituya un propio elemento subjetivo del tipo, es preciso en este artículo determinar qué manifestaciones de la culpabilidad son posibles en este delito, y cuáles no.

El tema de la imputabilidad no ofrece especialidades dignas de mención, salvo en cuanto a los delitos fiscales cometidos cuando el obligado al pago o el beneficiario son una Sociedad, Entidad o Empresa, tema que debe ser objeto fundamentalmente del apartado que se dedicará a la participación criminal.

Entiendo que el delito fiscal sólo puede cometerse en forma dolosa, e incluso que la imputación habrá de ser en todo caso a título de dolo directo (99). Pero esta afirmación no se fundamenta en un elemento subjetivo inexistente, sino en una exégesis de las conductas en que consiste el delito fiscal, y especialmente del verbo "defraudar" y del término "elusión" que se emplea para tipificar el impago de las cuotas tributarias:.

La defraudación, según la definición del Diccionario de la Real Academia, no consiste sólo en privar a alguien de lo que le corresponde en derecho, sino que es preciso que dicha privación se produzca con abuso de confianza o con infidelidad a las obligaciones propias. Ambos medios suponen una alusión a una actividad

del sujeto que revela plena conciencia y voluntad de realizar lo que está haciendo. Este término "defraudación" es común a la elusión del pago de impuestos y al disfrute ilícito de beneficios fiscales.,.

Pero también el término "elusión" emplea, en su definición un término, "artificio" D("hacer vana... una cosa por medio de algún artificio"), que contiene también una referencia de índole subjetiva, derivada también de la función de medio que cumple el mismo con relación al hecho de hacer vana la cosa.

Por tanto, es el propio significado y definición del término "defraudar" el que excluye la posible comisión culposa del delito fiscal, que, en caso de no concurrir el mismo, la conducta constituirán una de las infracciones tributarias previstas y sancionadas en la L G T (100).

2: Circunstancias que han de ser comprendidas por el dolo del sujeto.

Afirmada la necesaria concurrencia de dolo en el delito fiscal, es preciso determinar qué elementos del mismo han de ser aprehendidos por aquél. Para ello, es preciso nuevamente diferenciar según se trate de elusión del pago de impuestos o de disfrute ilícito de beneficios fiscales.

En la elusión del pago de impuestos, el sujeto debe ser consciente de estar realizando una conducta con la que evita el pago de los impuestos debidos legalmente, liquidados y exigibles.,.

Cualquier error relativo a esta conducta y, especialmente a la exigibilidad del tributo, eliminan el dolo y, por tanto, la culpabilidad exigida en el delito.

En el disfrute ilícito de beneficios fiscales, el dolo debe abarcar no sólo el hecho del disfrute, sino la ilicitud del mismo, es decir, que se trata de un beneficio fiscal obtenido sin la concurrencia de los requisitos legales para su concesión.

Como elemento común a ambas conductas, el Código Penal exige que las mismas constituyan un fraude a la Hacienda estatal o local en cuantía de dos o más millones de pesetas.

Para determinar si el dolo del sujeto ha de abarcar o no este requisito de la cuantía, es preciso tener en cuenta los siguientes extremos:

En primer término, que el momento en que se entiende producida la elusión del pago o el disfrute ilícito del beneficio fiscal requiere que haya transcurrido el plazo de pago voluntario de la deuda tributaria y, por tanto, que haya mediado previa liquidación definitiva del impuesto. Desde este punto de vista podría argumentarse, como hace RODRIGUEZ MOURULLO (101), que el dolo debe suponer la conciencia y voluntad de la cuantía defraudada.

Pero este requisito no puede ser considerado aisladamente, ya que hay que ponerlo en relación con las reglas para la determinación de la cuantía defraudada, ya estudiadas y que, al menos en lo que se refiere a los tributos con período impositivo inferior a doce meses y los no periódicos, establecen una unidad de delito artificial e independiente de la voluntad del sujeto, de modo que puede decirse que, si el requisito de la cuantía en sí mismo considerado no constituye una condición objetiva de punibilidad, si lo es en cuanto depende para su determinación de circumstancias ajenas y que escapan a la voluntad del sujeto. (102).

Es preciso tener en cuenta además que el dolo, consistente fundamentalmente en la conciencia y voluntad de incumplimiento de la obligación de pago de la deuda tributaria, es común al delito fiscal y a algunas infracciones tributarias, de modo que la inclusión del hecho como delito fiscal o como infracción tributaria dependerá en muchos casos de que la liquidación definitiva arroje una suma impagada igual o superior a los dos millones de pesetas.

Por todo ello, entiendo que el dolo del sujeto no tiene por qué abarcar la cuantía defraudada: únicamente en el supuesto de defraudación de tributos con un período impositivo superior a un año ocurrirá que, como la liquidación definitiva se referirá al propio período impositivo, y la suma defraudada es también la correspondiente a dicho período, el sujeto, al eludir el pago del impuesto, conocerá exactamente la cantidad cuyo pago pretende eludir; en los demás supuestos, las reglas especiales de acumulación de cantidades defraudadas correspondientes a diferentes períodos y separación de las sumas según los diferentes conceptos por los que un hecho imponible es susceptible de liquidación, hacen que resulte imposible al sujeto conocer exactamente la cantidad que ha defraudado y, por tanto, no es preciso que el dolo incluya la conciencia y voluntad de la cuantía de la defraudación (103).

2. Especial referencia al supuesto previsto en el artículo 319, párrafo tercero.

El supuesto previsto en el párrafo tercero del artículo 319 consiste en la imputación del hecho a determinadas personas, cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la venta ja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa. En este apartado proceda determinar la influencia que, sobre la culpabilidad, tiene esta norma de atribución de la responsabi dad penal.

En primer término, es preciso tener en cuenta que la Ley imputa el hecho a los administradores, "a menos que quede demo strada su ausencia de responsabilidad", supuesto en que se imputa el hecho al "autor material", sin perjuicio de la responsabilidad en que incurran los demás partícipes.

Desde el punto de vista de la culpabilidad, que es el que ahora interesa, entiendo que esta norma no afecta al principio

de culpabilidad y, por tanto, de exigencia de dolo en la conducta tanto de los Administradores como, en su defecto, de los que la Ley llama "autores materiales":

La referencia a la "ausencia de responsabilidad" de los administradores, que deja expedita la vía penal contra dichos "autores materiales" incluye, por tanto, la ausencia de dolo que, exigido en la conducta del delito, impide penar a los administradores, de modo que conductas de los mismos que puedan incluirse, por ejemplo, en una culpa "in vigilando", serán impunes por ausencia de la culpabilidad exigida .

Desde el punto de vista de la culpabilidad, la regla indicada tiene sólo el efecto de presumir que en las personas que indica concurre el dolo: en el primer caso, como administradores y, por tanto, responsables de las minanzas de la Entidad o Empresa; en el segundo, como persona responsable de cumplir y hacer efectivas las obligaciones tributarias de aquélla (104).

Se trata realmente de una presunción "iuris tantum", que admite no sólo prueba en contrario, sino incluso la apreciación de oficio de la ausencia de dolo y de responsabilidad (105).

VII: CAUSAS DE EXCLUSION DE ALGUNO DE LOS ELEMENTOS DEL DELITO FISCAL

En este breve apartado se trata de indicar los supuestos más importantes que puedan dar lugar a la exclusión de algunos elementos del delito, sin perjuicio del estudio más de tallado que, en algunos casos, se realice al tratar de dichos elementos.

Las causas de exclusión de la acción tienen escasa importancia en el delito fiscal: podrían tal vez darse casos de "vis compulsiva", excepcionales por la cantidad de tiempo que habrían de durar (106), o estados anímicos que impidieran la formación de la voluntad.

También puede incluirse en este supuesto la imposibilidad de pago del tributo por falta de medios económicos para ello, siempre que la carencia no sea imputable al sujeto a título de dolo (107).

Entre las causas de exclusión de la tipicidad es esencial la ausencia de dolo que, por el especial significado y las connotaciones subjetivas del término "defraudar", convertirá a la conducta en atípica (108).

En cuanto a las causas de justificación, excluidas las que, por su propia naturaleza y requisitos son incompatibles con el delito fiscal, sólo quedan los supuestos de estado de necesidad (número 7 del artículo 8 del C P), cumplimiento de un deber o ejercicio legítimo de un derecho (11) y obediencia debida (12).

En cuanto a la primera, realmente no puede concurrir como causa de justificación en el delito fiscal (109). En el caso de tratarse de una imposibilidad absoluta por causas no imputables al sujeto, se tratará más bien de ausencia de la acción típica y, si es a título de culpa, faltará el dolo preciso en este delito.

El ejercicio legítimo de un derecho que puede operar, por ejemplo, en la elusión del pago de un impuesto ilegal, dará lugar a la apreciación de esta causa de justificación.

-226-

Por último, la obediencia debida puede tener gran trascendencia en los supuestos de Empresas, Sociedades o Entidades, especialmente en lo que se refiere al "autor material" y otros partícipes.

VIII: ELEMENTOS ACCIDENTALES: LAS CIRCUNSTANCIAS MODIFICATIVAS DE RESPONSABILIDAD CRIMINAL

En la referencia a los elementos accidentales del delito fiscal es preciso determinar las circunstancias atenuantes y agravantes de la responsabilidad penal que pueden concurrir en aquél

De entre las atenuantes previstas en el artículo noveno del Código Penal, tienen especial importancia las siguientes:

1ª: Eximentas incompletas: de acuerdo con lo expuesto en relación con las causas de exclusión de elementos del delito, el supuesto más importante es el de la obediencia que no reñe con todos los requisitos necesarios para eximir de responsabilidad penal. D(110). La Minoría Vasco-catalana del Congreso había presentado una enmienda, número 16.10, relativa a los casos de Empresas, Sociedades y Entidades, según la cual, "no obstante, no se imputará responsabilidad al autor material cuando se haya limitado a cumplir las obligaciones derivadas de su puesto de trabajo"; esta enmienda fue rechazada, por estimarse que su contenido estaba implícito en las normas penales generales.

2ª: Ser el culpable menor de diez y ocho años: esta circunstancia puede concurrir, por dos razones:

Primera: El artículo 42 de la L G T declara que "en el orden tributario tendrán capacidad de obrar, además de las personas que la ostentan con arreglo a las normas de derecho privado... los menores de edad en las relaciones tributarias derivadas de aquellas actividades cuyo ejercicio les está permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia... de la persona que ejerza la patria potestad o la tutela, respectivamente". De acuerdo con lo dispuesto en esta norma, la L G T no fija una edad determinada para la adquisición de capacidad, sino que se remite a diversos supuestos de relación tributaria.

Segunda: En el caso en que "el deudor de la cuota defraudada sea una Sociedad, Entidad o Empresa", y proceda la imputación del hecho antijurídico al autor material del mismo, por no ser res

ponsables los Administradores, el "autor material", conforme a nuestras leyes de trabajo, puede ser menor de 18 años.

Excluida la posible concurrencia de las circunstancias 3ª (preterintencionalidad), 5ª (provocación o amenaza), 6ª (vindicación), 7ª (motivos morales, altruistas o patrióticos) y 8ª (arrebato u obcecación) por ser todas ellas, de una forma u otra, incompatibles con el delito fiscal, procede determinar la posible concurrencia de la circunstancia de arrepentimiento espontáneo: (111) en una consideración estrictamente técnica, parecería en principio posible su concurrencia; sin embargo, debe tenerse en cuenta que, si la manifestación del mismo consiste en una reparación y, por tanto, el pago de las cuotas defraudadas, y dicho pago se realiza antes de la incoación del procedimiento administrativo previo a la denuncia, lo que sucederá es que la Administración optará por no denunciar los hechos.

Si el pago se realiza mientras se tramita el procedimiento administrativo previo, y la Administración denuncia los hechos, la ausencia de esta atenuante derivará de la falta del elemento subjetivo de la misma, el impulso de arrepentimiento.

Para la determinación de otras atenuantes análogas, será preciso atender al caso concreto.

En cuanto a las agravantes se refiere, se expondrá solamente aquellas que podrían concurrir en la ejecución del hecho, sin entrar en las que es evidente su imposible concurrencia, bien por tratarse de circunstancias de tiempo y lugar indiferentes en la mecánica del delito fiscal, bien por no ser aplicables a estos delitos (112)

1ª: Precio, recompensa o promesa: esta circunstancia requiere la imputación del hecho al menos a dos personas, una como autor material y otra como inductor o cooperador necesario. Pero, atendido el ánimo de lucro inherente a esta circunstancia,

y, especialmente, que la misma se aplica al sujeto agente del delito, y éste, en el delito fiscal sufre la limitación de tener que ser normalmente el sujeto pasivo de la relación tributaria, realmente esta circunstancia no podrá concurrir como tal agravante en la ejecución del hecho (113).

2ª: Premeditación conocida: esta circunstancia queda incluida, pertenece más bien a la propia esencia de la ejecución del hecho que, además, por la propia (mecánica de exigencia del tributo, impone la concurrencia de la premeditación en la ejecución del hecho, por lo que no es aplicable la agravante, conforme al artículo 59, 2 del Código Penal. (114).

Lo mismo sucede con la astucia, el fraude o el disfraz, pues las dos primeras pertenecen a la propia naturaleza de la conducta en que consiste el delito fiscal, en tanto que la tercera, resulta inaplicable por la propia mecánica de ejecución del hecho delictivo. (115).

En cuanto a la circunstancia de prevalerse del carácter público que tenga el culpable, de concurrir la misma, debe ser apreciada como tal agravante (116), siempre que los actos en que consista el prevalimiento no constituyan otro delito (117).

Cabe, evidentemente, la concurrencia de la circunstancia de reiteración, así como la reincidencia, tanto simple como múltiple: esta circunstancia revela en este delito, como en otros (118) la imperfección de su fórmula, porque las anteriores defraudaciones que haya podido cometer el sujeto y hayan quedado incluidas en el Título XIII del Libro II del Código darán lugar a la apreciación de la circunstancia de reiteración en el delito fiscal, serán las falsedades, algunas de las cuales ni siquiera tienen un matis económico, como sucede con el uso de nombre supuesto, las que determinen la concurrencia de la circunstancia de reincidencia.

Estas contradicciones deberían salvarse mediante la

modificación del concepto de reincidencia, de modo que ésta abarcara delitos similares por razón de su carácter económico, medios comisivos, etc (119).

En cuanto a los efectos de la concurrencia de las circunstancias modificativas, debe tenerse en cuenta que, salvo que la defraudación alcance la cifra de cinco millones de pesetas, y, simultáneamente, exceda de la décima parte de la cuota procedente, la concurrencia de circunstancias atenuantes o agravantes tendrá escasa relevancia, pues la pena procedente será de multa, y, por tanto, regirá el artículo 63 del Código Penal, que concede un amplio arbitrio al Tribunal, permitiéndole que recorra toda la extensión en que la Ley permite imponer la pena de multa, "atendiendo no sólo a estas circunstancias, sino especialmente al caudal o facultades del culpable".

En este supuesto, la concurrencia de la circunstancia de multirreincidencia, si el Tribunal opta por aplicar la pena superior en grado, dará lugar a la aplicación del artículo 76 del Código Penal.

En el supuesto de que, junto a la pena de multa, concurra alguna de las penas privativas de libertad previstas (arresto mayor o prisión menor), se aplicará a éstas las reglas del artículo 61 del Código Penal, de modo que, en caso de multirreincidencia, el Tribunal podrá imponer el grado superior de la pena procedente o, a su arbitrio, la superior en grado.

IX: LA EJECUCION DEL DELITO.

En tanto la ocultación fraudulenta de bienes estaba construida como un delito de consumación anticipada (120), en el sentido de que no era preciso, para que el delito quedara consumado, que se produjera el impago de la cuota tributaria, elusión que constituía un elemento subjetivo del tipo, el actual delito fiscal exige que la Hacienda haya dejado de ingresar una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas.

Para que el delito fiscal se entienda consumado es preciso, por tanto, que concorra este impago que, por su carácter negativo requiere una delimitación temporal, es decir, que es preciso determinar en qué momento se entiende eludido el pago del impuesto o impagado el mismo a través del disfrute ilícito del beneficio fiscal.

Para determinar dicho momento es preciso distinguir los dos supuestos legales.

La elusión del pago del impuesto exige en todo caso que haya surgido una obligación tributaria, prestación de dar dinero (121), y el correlativo crédito en favor del Estado o del Este Local.

Una vez nacida la obligación tributaria, aunque puede existir el deber de realizar pagos a cuenta de la deuda tributaria, la obligación no es realmente exigible hasta que la Administración liquida reglamentariamente el tributo y notifica la liquidación al sujeto pasivo de la relación tributaria (122), momento que abre un plazo para el pago del débito, bien en período voluntario, bien por vía de apremio.

De este modo, la elusión del pago del impuesto debe entenderse consumada cuando el sujeto pudo pagar su deuda y no lo hizo, es decir, transcurrido el plazo de pago voluntario (123) y,

en su caso, la prórroga, sin que sea preciso acudir a una ejecución fallida para entender consumado el delito, puesto que la ejecución forzosa supone un cumplimiento de la obligación tributaria impuesto a la voluntad del obligado al pago.

Este principio es plenamente aplicable a los tributos no periódicos como a aquéllos cuyo período impositivo es igual o superior a un año, pues las liquidaciones son únicas para cada hecho impositivo o cada período .

En los supuestos de períodos impositivos inferiores a doce meses, en que la Ley refiere el importe de lo defraudado al año natural, entiendo que la consumación se producirá no cuando haya transcurrido el plazo de pago voluntario del último período, sino cuando concluya el plazo correspondiente al período en que la cantidad dejada de pagar, acumulada a las de los períodos anteriores, alcance la cifra de los dos millones de pesetas, sin perjuicio de la necesidad de completar la misma con las cantidades dejadas de satisfacer en los períodos posteriores del mismo año natural para la determinación de la total cuantía defraudada (124) puesto que cada período impositivo da lugar a una liquidación administrativa, y abre un período de pago voluntario.

Se ha tratado hasta ahora del supuesto de liquidaciones realizadas por la Administración, pero procede tratar de los supuestos, cada vez más numerosos, en que el sujeto pasivo de la relación tributaria tiene que realizar y presentar una autoliquidación, que tiene un doble carácter de declaración y liquidación: caben varios supuestos:

En primer término, que el sujeto pasivo no presente la obligatoria declaración, ya sea simple o autoliquidación. Sin perjuicio de que el hecho constituya una infracción tributaria, la Administración puede investigar el hecho imponible, y practicar la correspondiente liquidación dentro del plazo de cinco años a partir

del devengo (125); una vez practicada la liquidación, surge la obligación de pago y, una vez transcurrido el plazo del mismo, se consuma el delito.

En segundo lugar, si el sujeto presenta declaración-liquidación, y ésta es comprobada por la Administración, dando lugar, si no hay conformidad con la declaración del sujeto pasivo, a una liquidación definitiva, que constituye al sujeto pasivo en la obligación de satisfacer su deuda, como ya se ha expuesto. En este caso, si el sujeto deja transcurrir el plazo de pago voluntario, debe entenderse que la cantidad cuyo pago ha eludido es la diferencia entre la que ingresó provisionalmente con la declaración y la que debió haber satisfecho según la liquidación definitiva.

En tercer lugar, si el sujeto presenta su declaración y la Administración no la comprueba, una vez transcurrido el plazo señalado por la Ley, aquella autoliquidación adquiere el carácter de definitiva (126) de modo que, al coincidir la cantidad establecida en la autoliquidación con la ingresada, la Administración no puede determinar la cuota tributaria realmente procedente, y, por tanto, no puede hablarse de elusión del pago de impuestos.

En todo caso, tanto si el sujeto pasivo ha presentado autoliquidación, que tiene siempre carácter provisional, como si no lo ha hecho, bien porque no sea obligatorio o porque haya incumplido este deber formal, si paga dentro del plazo que se le concede de período voluntario, incluido en el mismo el ordinario (127) y la prórroga, no existirá delito fiscal.

En cuanto al disfrute ilícito de beneficios misceláneos, habida cuenta que el mismo es una modalidad de elusión del pago, puesto que aquéllos se traducen, bien en una reducción de la cuota inicialmente procedente, bien en la exención total del pago (128) debe entenderse también consumado el delito: en el primer caso, una vez transcurrido el plazo de pago voluntario, incluida la

prórroga y, en el segundo, terminado el plazo en que debió haberse efectuado el pago, de no haber concurrido la exención; en ambos casos es preciso tener en cuenta que la obligación de realizar el pago no comienza sino desde la liquidación definitiva del tributo, de modo que sólo una vez transcurridos los plazos de pago voluntario puede entenderse consumado el delito.

Los extremos expuestos en orden a la consumación del delito, y la propia estructura omisiva de éste imposibilitan la consideración de la tentativa como forma de ejecución imperfecta del delito fiscal (129), ya que, si el sujeto paga dentro del período voluntario, aunque hubiera concurrido una resistencia inicial al mismo manifestada por la no presentación de declaraciones o la suscripción de las mismas con datos no acordes con la realidad, el hecho no será típico, puesto que la existencia de un plazo para el pago excluye la consideración de que se haya eludido el pago hasta el momento mismo en que concluye dicho plazo.

La misma consideración debe hacerse respecto de la posibilidad de delito frustrado: consumada la conducta en el momento en que transcurre el plazo de pago voluntario, el hecho de que la Hacienda acuda en su caso a la vía de apremio y en la misma logre hacer efectivas las cuotas tributarias debidas no afecta a la consideración del delito como consumado, sino sólo a la responsabilidad civil dimanante del delito.(130).

XI: LA PARTICIPACION CRIMINAL.

1. Consideraciones previas.

Al tratar de la participación criminal en el delito fiscal, es preciso aludir, en primer término, a las diferencias existentes entre el proyecto de Ley y el actual artículo 319 del código penal. Estas diferencias se manifiestan especialmente en dos aspectos:

En el párrafo primero del artículo 34 del proyecto de ley, correspondiente al artículo 35 de la Ley y 319 del código penal, se decía: "cometerán delito fiscal los que en su provecho o en el de un tercero defraudaren...", en tanto que el actual texto legal suprime toda referencia al provecho propio o ajeno en la conducta constitutiva del delito fiscal.

Esta supresión tiene gran trascendencia, por cuanto el Proyecto de ley acogía expresamente la posibilidad de delito fiscal cometido en provecho o interés de un tercero, ampliando en su redacción el ámbito de aplicación a personas distintas del contribuyente, como el sustituto, y, especialmente, los representantes legales de aquél, en tanto que, con la redacción actual, será preciso acudir a la interpretación del precepto en relación con las normas generales para determinar si la conducta puede ser realizada por personas diferentes del propio contribuyente.

La segunda modificación tiene un sentido más técnico, por cuanto, mientras el texto del proyecto hablaba de delitos cometidos por Sociedades, Entidades o Empresas, la Ley dice: "Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa...", fórmula similar a la de otros artículos del código penal.

En principio, debe afirmarse la aplicación de las reglas generales de participación criminal (131).

2. Autoría.

Sin perjuicio de tenerse en cuenta lo expuesto con referencia al sujeto activo del delito D(132), es preciso distinguir los dos supuestos a que alude la Ley, es decir, según el deudor de la cuota tributaria sea una persona física o jurídica.

En el primer caso, debe entenderse que sólo puede ser sujeto activo del delito, y, por tanto, responder en concepto de autor, conforme al párrafo primero del artículo 14, tanto en la elusión del pago de impuestos como en el disfrute ilícito de beneficios fiscales, que constituyen simplemente una reducción o exención de la cuota tributaria procedente (133); pero esta persona obligada al pago, sujeto pasivo de la relación tributaria (134), puede ser tanto el contribuyente como el sustituto.

Pero la relación tributaria comprende también otras personas, los representantes, cuya participación en el delito fiscal debe ser examinada, tanto si se trata de representante legal como voluntario, de personas físicas como de unidades económicas o patrimonios separados (135).

Dentro del concepto de autoría, y siguiendo la técnica del Código Penal, procede distinguir las tres categorías de autoría directa, por inducción y de cooperación necesaria.

A. Autoría directa.

Al haberse suprimido la referencia al provecho propio o ajeno en la defraudación, es preciso determinar quién puede ser responsable del delito en concepto de autor directo.

De las propias conductas descriptivas del tipo, elusión del pago de impuestos o disfrute de beneficios fiscales, se deduce que el autor directo del delito sólo podrá ser, en el primer caso, la persona obligada al pago del impuesto, y, en el segundo, la que disfruta del beneficio; pero en este segundo supuesto, si

se tiene en cuenta que los beneficios fiscales previstos en la Ley suponen una reducción o exención de la cuota tributaria procedente, debe llegarse a la conclusión de que también en este caso el autor directo será la persona obligada al pago del tributo, sin que dicho término debe entenderse referido exclusivamente al contribuyente, sino que debe ser sinónimo de "sujeto pasivo de la relación tributaria" (136), que es "la persona... natural... que, según la ley, resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, como contribuyente o sustituto del contribuyente" (137).

Junto a estos dos conceptos de contribuyente y sustituto, la Ley impone un mecanismo de representación del sujeto pasivo de la relación tributaria, si es incapaz (138), o se trata de una unidad económica o patrimonio separado sin personalidad que no constituya una Entidad o Empresa (139). En estos casos, el representante es la persona con quien se entienden las actuaciones administrativas, y, por tanto, quien tiene que realizar, en nombre y representación de aquél todos los actos materiales y formales que se exigen al sujeto pasivo de la relación tributaria, de modo que, en caso de realizar los actos propios del delito fiscal, será el autor directo del mismo el representante.

También admite la Ley la representación voluntaria (140). Pero en ella debe distinguirse según cuál fuera la voluntad del sujeto pasivo representado: si éste pretendió la elusión del pago del impuesto y el representante, de acuerdo con él, no realizó el acto formal de ingreso de la cuota, el representado responderá como autor, de acuerdo al párrafo primero del artículo 14 del Código Penal, y el representante como cooperador, bien necesario, bien simple cómplice, según los casos. En el supuesto de que el representante ignore totalmente la voluntad del sujeto pasivo de la relación tributaria, lo que puede ser por tratarse de un delito de omisión pura, se tratará de un supuesto de autoría mediata, en que

el representante no será responsable de la elusión, sino sólo el representado. Por último, si no concurre la voluntad defraudadora del representado, sino sólo del representante, de modo que éste omite el ingreso ordenado por aquél, el hecho no constituiría delito fiscal, sino otro tipo de infracción imputable exclusivamente a dicho representante, que actúa en perjuicio de su representado (141 y 142).

De este modo, pueden ser autores directos del delito fiscal tanto el contribuyente como el sustituto y el representante legal del contribuyente, cuya responsabilidad habrá de atribuirse, en su caso, conforme al párrafo tercero del artículo 14 del Código Penal.

En el supuesto previsto en el artículo 34 de la L G T, es decir, cuando concurren dos o más cotitulares en el hecho imponible, deberá entenderse que existe coautoría, salvo que uno de los cotitulares sea representante de los demás, supuesto en que, en principio, responderá aquél, salvo la existencia de un concierto previo. La razón de la responsabilidad de todos los cotitulares radica en que, o todos ellos eluden el pago del impuesto, o el hecho será atípico, pues bastará que uno sólo de ellos pague para que ya no haya delito.

B. Inducción: No existe ningún impedimento legal para que pueda establecerse una imputación a título de inducción. Destaca, sin embargo, en el Derecho comparado (142 bis), el hecho de que la inducción o provocación públicas al impago o retraso en el pago de tributos constituya otro delito diferente.

C. La cooperación necesaria también resulta posible (143), como se ha expuesto al tratar del mecanismo de representación voluntaria, mediando acuerdo previo, la responsabilidad del representante se imputaría en este concepto, y no en el de autor directo del hecho.

3. Especial consideración de las normas relativas a Empresas y personas jurídicas.

La normativa en estos casos es similar a otras disposiciones del Código Penal D(144), y en ella se imputa el hecho, en primer término, a los Administradores, cualquiera que sea su denominación formal, y, si queda demostrada su ausencia de responsabilidad, al "autor material" (145). Previamente al examen de estas reglas de imputación, debe examinarse algunos elementos de este su puesto:

Primero: Se habla de que el deudor de la cuota defraudada o titular de la ventaja fiscal sea una Sociedad, Entidad o Empresa: el término "ventaja" fiscal debe ser puesto en relación con el párrafo primero del artículo y, por tanto, es sinónimo de beneficio fiscal; la referencia a Sociedades y Entidades significa que, junto a personas jurídicas, existen otras categorías que deben entenderse incluidas en el artículo 33 de la L G T (146).

Segundo: La Ley imputa el delito, en primer término, a los Directores, Gerentes o Consejeros-Delegados, "o personas que efectivamente ejerzan su administración": en consecuencia, la imputación debe realizarse, no por el nombre del cargo, sino por el contenido del mismo (147), es decir, debe atribuirse el hecho a la persona que ejerza la administración, cualquiera que sea el nombre que se dé al cargo en la Entidad, y, en cambio, no debe imputarse a quien, ostentando un cargo con alguna de las denominaciones indicadas por la Ley, sus funciones no se corresponden con una efectiva administración.

Será preciso en cada caso determinar quién ejerce la administración, cargo muy relacionado con el mecanismo de representación que impone la L G T, aunque no necesariamente coincidente.

Cuarto: Aunque la Ley habla de imputación de delito y de ausencia de responsabilidad de los Administradores, se trata

de un supuesto en que la Ley presume la intervención de los mismos en concepto de autores, sin perjuicio de las repercusiones que dicha imputación tiene en relación con la imputabilidad, examinadas antes (148).

Quinto: La imputación del delito a los administradores impide en principio incriminar al autor material del hecho, por tratarse de una imputación subsidiaria de aquélla, como se deduce de los términos "a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad" (de los administradores), pero sólo en cuanto tal imputación se hace en concepto de autores del hecho, que no imposibilita la participación de otras personas a título de cómplices.

Sexto: En consecuencia, sólo cuando queda demostrada la ausencia de responsabilidad de los Administradores, lo que, formalmente, constituye una inversión de la carga de la prueba de la responsabilidad penal (149), procede la imputación del hecho delictivo al autor material, lo que no imposibilita la intervención de varios "autores materiales":

Séptimo: La Ley no establece quién debe ser considerado "autor material" (150), por lo que habrá de atenderse cada caso concreto para la determinación del mismo, aunque puede arbitrarse unos criterios de determinación de los requisitos que debe reunir: en primer término, debe ser personas distinta de los Administradores o, al menos actuar en concepto distinto del de Administrador. También debe actuar con una cierta independencia o autonomía, por propia iniciativa, pues, caso contrario, la imputación del hecho debe hacerse a quien dio las órdenes, y, en su caso, a los administradores, por la propia lógica de la regla (151) D(152).

Octavo: tanto si se imputa el delito fiscal a los Administradores como al "autor material", será precisa la concurrencia de dolo, consistente en la conciencia y voluntad del fraude (153)

Noveno: El término "sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes" debe considerarse, en primer término, que es de aplicación tanto a los supuestos en que se imputa el hecho a los Administradores como al "autor material"(154), y, en segundo lugar, tal participación no será en concepto de autores directos, pero sí en el de cooperadores.

4: Complicidad.

No hay ningún obstáculo para que respondan en concepto de cómplices de un delito fiscal cometido por otro las personas que cooperen a la ejecución con hechos anteriores o simultáneos que no sean imprescindibles para dicha ejecución; en este caso podrían incluirse determinadas conductas de asesoría en la forma de eludir el pago del impuesto (155).

5. En encubrimiento.

En principio, puede concurrir también la responsabilidad de otras personas en concepto de encubridores, aunque en la práctica parece difícil incluso las modalidades de auxilio al delincuente para que se aproveche de los efectos de o instrumentos del delito, o la ocultación o inutilización de efectos o instrumentos del mismo (156).

6. Capacidad.

La capacidad de obrar en el delito fiscal es la general del Código Penal: existirá capacidad plena a partir de los diez y ocho años, hoy coincidente con la mayoría de edad civil, y, caso de cometerse el delito por un mayor de diez y seis años y menos de diez y ocho, le será de aplicación la atenuante tercera del artículo noveno y el artículo 65 del Código Penal.

XI: PLURALIDAD DE DELITOS.

La problemática de la pluralidad de delitos, en el caso del artículo 319 del Código Penal tiene particular interés, tanto por las especialidades que puede ofrecer este delito en sí mismo como por la relación entre el delito fiscal con otros delitos previstos en el Código Penal.

En este apartado se tratará también de la relación entre el delito fiscal y las infracciones previstas en la Ley General Tributaria.

Asimismo se hará referencia a otros delitos que, no pudiendo manifestarse en concurso con el delito fiscal, tienen con él cierta relación en cuanto suponen ataques al poder financiero del Estado.

1. Concurso real homogéneo de delitos.

Para tratar del concurso real de delitos fiscales, es preciso tener en cuenta las reglas legales para la determinación de la cuota o cantidades defraudadas D(157), por cuanto las mismas influyen en esta materia concursal, al obligar a considerar que constituyen distintos delitos fiscales las diferentes defraudaciones por cada concepto o período impositivo, reglas que se indican antes, y de las cuales pueden extraerse las siguientes consecuencias:

1º: Las defraudaciones que un mismo sujeto realice en diferentes tributos darán lugar a la existencia de distintos delitos fiscales.

2º En los tributos periódicos, constituirán delitos fiscales diferentes las defraudaciones cometidas en distintos períodos impositivos, salvo que sean inferiores a un año, en que se deben sumar las cantidades defraudadas durante el mismo año natural que constituirán un sólo delito.

3º: En los tributos no periódicos, constituirán delitos fiscales diferentes las defraudaciones que puedan cometerse por razón de diferentes conceptos impositivos, aún en el mismo tributo (158):.

El delito fiscal continuado.

La solución que deba darse al problema del delito fiscal continuado en el artículo 319 del Código Penal depende de lo ya indicado. Entendido el delito continuado como el caracterizado por estar constituido por varios actos, cada uno de los cuales, considerado aisladamente, reúne todos los caracteres de delito, pero que se califican como si constituyeran un sólo delito, no cabe la consideración de un delito fiscal continuado, a pesar de que en el mismo, y especialmente en las defraudaciones de tributos periódicos, concurren los requisitos exigidos para el mismo (159).

La no posibilidad de construcción de un delito fiscal continuado se basa en las siguientes razones:

Primera: La propia técnica de determinación de la cuantía defraudada, en los tributos periódicos, que da lugar a que que de perfectamente determinado el tiempo y cuantía de lo defraudado en cada período impositivo.

Segunda: La propia Ley impide en los delitos relativos a tributos periódicos la construcción de un delito fiscal continuado, al disponer terminantemente que constituye la cuantía de lo defraudado en cada delito la que lo haya sido en el período impositivo correspondiente, igual o superior a un año. En cambio, el propio Código impone un sólo delito en las defraudaciones cometidas en diferentes períodos impositivos de duración inferior a doce meses que pertenezcan al mismo año natural, creando así "ex lege" una especie de delito fiscal continuado constituido por estas sucesivas defraudaciones, siendo indiferente que las cantidades defraudadas en cada período sean inferiores o no a dos millones de

pesetas, siempre que el total del año natural alcance dicha cifra.

Tercero: Porque, en ningún caso podría interpretarse, de acuerdo con las normas de determinación de la cuota defraudada, un delito continuado en contra del reo, formado a través de las defraudaciones cometidas en distintos períodos impositivos, salvo el caso expuesto en el apartado anterior, si cada una de ellas no alcanza la cifra de dos millones de pesetas.

La fórmula legal es absolutamente criticable, por cuanto, después de establecer una cifra muy elevada para que el hecho pueda constituir delito, impide la consideración del delito continuado, al menos en las defraudaciones de tributos periódicos, que hubiera debido permitirse, e incluso establecerse legalmente, si se tiene en cuenta que, especialmente en las defraudaciones del mismo tributo, concurren todos los requisitos del delito continuado, e incluso en numerosas ocasiones una sola inspección revela la existencia de maniobras fraudulentas realizadas por el mismo sujeto en años sucesivos, y que suponen una sola voluntad defraudadora sostenida en el tiempo, merecedora de una sola sanción. Este efecto de la inspección es muy común, ya que la Administración investiga los períodos impositivos anteriores hasta el límite legal (160).

Incluso conceptualmente, podría haberse extendido el supuesto, no sólo a las defraudaciones cometidas en diferentes períodos, sino al total de lo defraudado, a las cantidades eludidas por el mismo sujeto en diferentes tributos, siempre que el Ente acreedor fuera el mismo.

La mera supresión de estas reglas, como se hace en el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal (160 bis) permitiría la adopción del delito fiscal continuado con acumulación, no sólo de las cantidades defraudadas en un mismo tributo, sino en diferentes, sean o no periódicos, siempre que concurren los elementos general

mente exigidos en el delito continuado:

3. Concurso real heterogéneo.

El delito fiscal puede estar acompañado en su ejecución de otros actos constitutivos de infracción penal; aunque en numerosas ocasiones estos delitos estarán en relación medio-fin con el delito fiscal, cabe la posibilidad de un concurso real sin dicha relación. En todo caso, este tipo de concurso, así como, en general, la pluralidad heterogénea de delito fiscal con otros delitos suscita problemas de índole procesal, atendidas las especialidades en orden a la persecución del delito fiscal, que se examinarán más adelante (161):

4. Delitos cometidos como medios para la realización del delito fiscal:

Este supuesto, que el Código Penal trata con las mismas reglas que el concurso ideal de delitos (162) constituye un caso especial de concurso real, por cuanto exige la realización de dos actos, enlazados en una relación medio-fin. (163).

Aunque la ejecución del delito fiscal supone una conducta omisiva, la elusión del pago del tributo, bien en forma directa o indirecta puede manifestarse en el terreno fáctico mediante una serie de acciones u omisiones que pueden, a su vez, constituir delito.

El Proyecto de Ley pretendió obviar los problemas que inevitablemente suscita el concurso aquí estudiado, de modo que exigió la concurrencia, alternativamente con otras dos, para que el hecho constituyera delito, "que la defraudación se haya realizado o facilitado mediante la comisión de otro delito, cualquiera que sea su naturaleza". Esta circunstancia fue eliminada ya en el texto propuesto por la Ponencia que estudió el Proyecto, de acuerdo con la enmienda 27, de modo que sólo quedaron las otras dos cir

(164)

circunstancias; cada una de ellas podría constituir un delito, de modo que será preciso estudiar y determinar, en cada caso, las reglas aplicables.

En cuanto a las falsedades o anomalías en la contabilidad se refiere, es preciso tener en cuenta que, junto a supuestos atípicos, las falsedades en la contabilidad podrían constituir, en algunos casos, especialmente cuando se trate de falsedades materiales, no ideológicas, falsedad en documento mercantil previsto en el artículo 303 del Código Penal (165), pero esta falsedad no constituirá medio necesario para la elusión del pago de impuestos en que consiste el delito, de modo que la concurrencia de dichas falsedades debe resolverse en el sentido de entender existe un concurso real ordinario de delitos heterogéneos (166).

La negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria concurre antes de la elusión del pago del impuesto, que debe verificarse después de la liquidación definitiva, y ésta irá precedida normalmente de una inspección, salvo los casos en que es la propia Administración la que liquida inmediatamente y directamente el tributo. Es en el curso de esa inspección cuando puede darse la conducta de negativa u obstrucción, conducta que puede llegar a constituir un delito o falta de desobediencia, previstos en los artículos 237 y 570, 6º ⁽¹⁶⁷⁾ del Código Penal. En tal caso, debe entenderse, si constituye delito, que se encuentra en relación medio-fin con el delito fiscal, y, por tanto, se aplicará el artículo 71 del Código Penal. (168).

Junto a estos dos supuestos, previstos por la Ley como supuestos en que "entiende que existe ánimo de defraudar", hay una serie de conductas descritas en el Código Penal que pueden manifestarse como medios para la comisión del delito fiscal; entre estas conductas destacan:

En primer término, los artículos 277 y 278 (169), especialmente el párrafo segundo del primero de ellos, que castiga el uso de sellos falsificados, "a sabiendas de que son falsos", con la misma pena que la falsificación "si tuviere por objeto el lucro con perjuicio de los fondos públicos"; el artículo 278 sanciona la falsificación de sellos y marcas o contrastes usados para... asegurar el pago de impuestos.

Ambas conductas, falsificación y posterior uso, o simple utilización de sellos falsificados por otro, con el dolo y finalidades indicadas en el tipo penal, pueden manifestarse en evidente relación medio-fin con el delito fiscal, pues pretenden facilitar el logro de la completa elusión del pago, y crear una falsa prueba del pago.

En segundo lugar, la falsificación de documentos públicos, oficiales o de comercio: en este caso, ya se ha examinado la problemática de la contabilidad. El examen de este tipo de falsedades exige distinguir, en primer término, entre falsedades materiales e ideológicas; en segundo lugar, entre falsedades cometidas en las declaraciones que el sujeto haya de hacer a la Hacienda y en otros documentos públicos u oficiales, constituyan o no documentos tributarios.

La falsificación de una carta de pago, ya sea normal o se trate de una declaración-liquidación exigirá normalmente, para que llegue a tener eficacia, la realización de una falsedad material, junto a las ideológicas, consistente aquélla en la simulación o empleo de los sellos y firmas de los funcionarios y oficinas encargados del cobro del tributo. En todo caso, se tratará de un supuesto claro de delito medio para la comisión del delito fiscal, y, por tanto, será de aplicación el artículo 71 del Código Penal.

Las falsedades que puedan repercutir en la declaración

y las cometidas en ésta(170), deben quedar impunes, por las siguientes razones (171):

Se trata, en primer término, de declaraciones obligatorias para el sujeto pasivo de la relación tributaria, en las que se prohíbe la prestación de juramento (172), que surten efectos únicamente frente a la Hacienda, la cual considera provisionales los datos contenidos en la declaración administrativa y ulterior liquidación definitiva; incluso cuando la declaración contiene una liquidación a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria, esta liquidación es provisional hasta que adquiere carácter definitivo, bien por ser confirmada por la Administración o por el transcurso del tiempo, pero es susceptible de ser rectificada por la Administración, si ésta no está conforme con el valor del hecho imponible, y realiza una nueva liquidación, con el carácter de definitiva.

Con estos datos, la falsedad ideológica consistente en saltar a la verdad de los hechos en la declaración, constituye una infracción tributaria (173), pero no un delito de falsedad en documento oficial. Otra solución habrá de darse a las falsedades materiales (174), que quedarán incluidas en el artículo 303 en cuanto dicha falsedad afecte sustancialmente a la realidad del documento a que se refiere.

El artículo 562 del Código Penal, en tercer lugar, tipifica, dentro del Título XIII del Libro II del Código Penal, con penas de arresto mayor y multa del tanto al triple del valor de la cosa o del daño producido al "que intencionadamente y por cualquier medio destruyere, inutilizare o dañare una cosa propia de utilidad social o de cualquier otro modo la sustrajere al cumplimiento de los deberes impuestos en servicio de la Economía Nacional".

El posible concurso se produciría en el caso en que el medio utilizado para la elusión del pago del impuesto sea la destrucción de la cosa destinada al pago del mismo, que es, en de_

finitiva uno de los deberes que pueden imponerse en servicio o interés de la Economía Nacional: Un ejemplo sería el caso en que la Hacienda tenga derecho de retención sobre la cosa objeto del impuesto y destruida por el sujeto pasivo de la relación tributaria.(175)

5. Concurso ideal de delitos.

En algunos casos, el delito fiscal puede manifestarse de un modo que reúna, además, los caracteres de otro delito diferente, es decir, que la misma acción constituya dos o más delitos, de modo que haya de acudirse a la regla del artículo 71 del Código penal para determinar la pena correspondiente. Los dos supuestos fundamentales, sin perjuicio de otros casos que puedan encontrarse, son:

Alzamiento de bienes: previsto en el artículo 519 del Código Penal (176), el alzamiento de bienes constituye una modalidad de elusión del pago de las deudas a través de una ocultación o disposición maliciosa de los bienes propios (177). En el alzamiento, uno de los acreedores defraudados puede ser la Hacienda estatal o Local por importe de dos millones de pesetas y con las demás condiciones exigidas en el artículo 319 del Código Penal, y en este supuesto, la concurrencia de un crédito tributario junto a créditos privados dará lugar a un concurso ideal entre el alzamiento de bienes y el delito fiscal, ya que el crédito tributario tiene un origen y protección penal diferente a los demás derechos privados.

Apropiación indebida: Cabe también que, en determinadas circunstancias, se dé un concurso ideal de delitos entre el delito fiscal y la apropiación indebida, prevista en el artículo 535 del Código Penal (178).

Para ello, es preciso que intervenga una persona distinta del contribuyente, ya sea en concepto de sustituto, administrador o gestor o representante del contribuyente o sujeto pasivo,

En cuanto a los sustitutos, el párrafo segundo del artículo 32 de la L G T (179), dice: "El concepto (de sustituto) se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la ley a de traer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro".

En este supuesto concreto de sustitución, aplicable a un gran número de casos, cabe que el sustituto del contribuyente retenga el gravamen tributario de uno o varios contribuyentes, y no lo ingrese en el Tesoro, eludiendo así el pago del impuesto correspondiente a aquéllos. Esta conducta reúne los caracteres propios de la apropiación indebida, por cuanto el sustituto, para realizar la retención precisamente en tal calidad, para ingresar la cantidad retenida en el Tesoro y, por tanto, actúa por un título, aunque público, similar a la comisión de cobranza. Pero, al mismo tiempo, dicha conducta, en cuanto supone la falta de ingreso de las cuotas tributarias retenidas, reúne los caracteres propios del delito fiscal, pues supone un fraude a la Hacienda Pública mediante la elusión del pago de impuestos. En este sentido, y referidas a las cuotas de la Seguridad Social, a cargo de los obreros, las sentencias de la Sala II del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 1.971, 20 de abril de 1.976 y 9 de diciembre de 1.976 han declarado que constituye apropiación indebida la acción del empresario consistente en detraer, de los salarios de sus empleados, las cuotas de la Seguridad Social correspondientes a éstos y no ingresarlas en el organismo correspondiente (180)(181).

De este modo, se producirá concurso ideal de delitos entre la apropiación indebida y el delito fiscal en aquellos casos en que el sustituto del contribuyente retiene las cuotas tributarias correspondientes a éste, pero, al tiempo, elude el ingreso

de dichas cuotas en el Tesoro, haciéndolas suyas. En este caso, la cuantía defraudada será la correspondiente a todos los contribuyentes a quienes se ha retenido, que no haya sido ingresada; será preciso, por tanto, sumar las cantidades descontadas a todos y cada uno de los contribuyentes, dentro del mismo período impositivo (181 BIS).

En este caso, serán dos los perjudicados: la Hacienda, que no cobra las cuotas correspondientes a varios contribuyentes, y éstos, porque la Hacienda se dirigirá contra ellos, reclamándoles su importe.

Un caso especial de sustitución es el previsto en el artículo 112 de la L G T, según el cual, "los jefes o encargados de oficinas civiles o militares del Estado, Provincia o Municipio, Entidades estatales autónomas y Organismos Sindicales, Cámaras y Corporaciones, Colegios y Asociaciones Profesionales, Mutualidades, Montepíos, y Entidades de carácter público y quienes ejerzan la función pública, quedan obligados a participar en la gestión o exacción de los tributos, mediante las advertencias, repercusiones y retenciones documentales o pecuniarias establecidas por vía reglamentaria o por la ley en el supuesto previsto en el art. 10, K) (181 TER).

De las obligaciones que establece la ley interesa destacar en este caso el supuesto del funcionario que procede a las retenciones establecidas, pero no ingresa las cantidades en el Tesoro: este hecho revestirá asimismo el carácter de apropiación indebida (182), pero debe tenerse en cuenta que esta obligación no es subsumible en la sustitución prevista en el artículo 32 de la L GT, sino que se trata de una actividad de gestión y exacción tributaria que tiene, por tanto, carácter público, como se deduce de los siguientes datos:

1º: La ley impone esta obligación a funcionarios públicos (jefes o encargados de oficinas civiles y militares... y quienes

ejerzan función pública).

2ª: La obligación se impone a estos funcionarios en cuanto actúan como tales jefes o encargados de oficinas públicas.

Partiendo de estas consideraciones, la actividad del que, siendo funcionario y estando obligado a realizar los actos previstos en el artículo 112 de la L G T, realiza las repercusiones o retenciones previstas en el mismo, pero no las ingresa en el Tesoro cometa, más que la apropiación indebida del artículo 535 del Código Penal, un delito de malversación de caudales públicos, previsto en el Capítulo X del Título VII del Libro Segundo del Código Penal, sancionado, según los casos, en los artículos 394, 396 e incluso 397 del Código Penal.

Las razones que fundamentan esta afirmación son:

En primer término, el carácter de funcionario público con que actúa el sujeto activo, de acuerdo con el artículo 112 de la L G T :

En segundo lugar, el carácter de caudales públicos que tienen las cantidades que el sujeto distrae, carácter derivado del hecho de que la actividad del sujeto no puede incluirse dentro del concepto de sustitución tributaria, sino que se trata de una actividad de gestión y exacción, de modo que el verdadero sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona a quien se repercute la cuota tributaria correspondiente: de este modo, los caudales pasan a ser públicos desde el mismo momento en que el funcionario realiza la retención o repercusión, por lo que la conducta encaja perfectamente dentro del concepto de malversación de caudales públicos,

Aún en el supuesto de que se negara el carácter de caudales públicos, a las cantidades retenidas, la cualidad de funcionario público que ostenta el sujeto obliga a incluir la conducta en el artículo 403 del Código Penal en relación con el 535, es decir, dentro de los fraudes y exacciones ilegales cometidos por fun

cionarios públicos, Capítulo XI del Título VII (183).

La consideración de que el hecho constituiría delito de malversación de caudales públicos imposibilita la idea de un concurso ideal con el delito fiscal, inexistente porque la conducta se realiza en el seno de una actividad de gestión y exacción tributarias, de modo que el sujeto no elude el pago del impuesto que le corresponde, sino que no efectúa el acto material de ingreso de cantidades que han pasado ya a constituir caudales públicos.

En cuanto a los Administradores o gestores, admite la L G T su actuación, bien como representantes o gestores del sujeto pasivo (artículo 43 de la L G T) (184): estas personas, representantes legales o voluntarios, pueden realizar una actividad de retención en su provecho de las cantidades que le han sido entregadas para el pago de la cuota tributaria: en tales casos, en que la posición del representante está reconocida como tal por la Hacienda, habrá un concurso ideal entre el delito fiscal y la apropiación indebida.

En cambio, en los casos en que haya simple gestión o mandato, no reconocido expresamente por la Administración como representación, de modo que el mandatario realiza simples actos materiales de ingreso de las cuotas tributarias en la Delegación de Hacienda correspondiente, si el mandatario o gestor se apodera de las cantidades que le han sido entregadas con dicho fin, los hechos constituirán exclusivamente apropiación indebida, por cuanto dicho sujeto no se relaciona jurídicamente con la Administración, de acuerdo con el artículo 38 de la L G T (185), y el mandante se verá obligado a realizar el pago correspondiente.

6. Otros delitos relacionados con el delito fiscal.

En este epígrafe se va a exponer una serie de delitos previstos en el Código Penal que, de una forma u otra, están rela-

cionados con el delito fiscal: no se trata de una categoría unitaria, porque los elementos de relación pueden ser muy diferentes, y ni siquiera pueden englobarse en el concepto de delitos conexos; los criterios de relación son, en algún caso, la identidad de interés protegido; en otros, la conexidad, concepto procesal recogido en el artículo 17 de la L E C R I M, que es también aplicable a los supuestos de concurso expuestos antes, fundamentalmente en los casos de delito medio para la comisión de otro. Al tema de la conexidad se dedicará, además, un apartado en el capítulo dedicado a las normas procesales.

1. Delitos relativos a impuestos ilegales:

Dentro de la Sección II ("De los delitos cometidos por los funcionarios públicos contra el ejercicio de los derechos de la persona reconocidos por las Leyes"), del Capítulo II del Título II del segundo Libro del Código Penal, los artículos 200 a 204 describen varias conductas, cometidas por Autoridades o funcionarios públicos, consistentes en el establecimiento o exigencia de impuestos no autorizados por las Leyes, y, por tanto, en contradicción flagrante con el principio de reserva legal, sancionado constitucionalmente (186).

Estos delitos constituyen primordialmente un ataque a los derechos de los ciudadanos reconocidos por las Leyes, de acuerdo con el epígrafe de la sección, y concretamente al de que los impuestos, cuyo pago constituye un deber, sean establecidos por ley votada en Cortes, es decir, por la representación parlamentaria.

Pero los mismos, incluso en el caso en que los tributos cobrados sean ingresados en el Tesoro, suponen un ataque al poder financiero del Estado, aunque en una forma tal vez complementaria al delito fiscal, ya que aquéllos afectan al poder de establecer tributos, en la forma establecida por la Constitución, en tanto que el delito fiscal se dirige contra el poder de exigirlos (187). Es decir, que los delitos relativos a impuestos ilegales

atentan al doble interés del Estado y de los ciudadanos, de que los impuestos sean establecidos mediante ley votada en Cortes, al ser éstos el órgano político de representación popular (188).

2: Desobediencia:

Junto al supuesto de resistencia ya indicado, el artículo 238, 2º, del código penal castiga, dentro del capítulo VI del Título II del libro II al "que desobedeciere órdenes expresas del Gobierno referentes a la fabricación, transformación, suministro, adquisición, transporte, importación o exportación de materias, efectos, productos, semovientes o cualquier género de mercancías en lo relativo a la sustancia, calidad, cantidad o tiempo de los mismos, y el hecho hubiere irrogado perjuicio al Estado o a la Economía Nacional":

Este delito encajaría, en primera apreciación, más bien en un título de delitos contra la Economía Nacional (188 BIS); asimismo, el incumplimiento de órdenes relativas a importación y exportación podrá constituir, en determinados casos, infracción de contrabando, e incluso un ataque a créditos tributarios del Estado, aunque el concepto de "perjuicio" es mucho más amplio que el estrictamente tributario.

3. Falsedades: ya se han examinado antes (189), las falsedades incluidas en los artículos 275 y ss del Código Penal.

4. Prevaricación y cohecho: Estos dos conceptos delictivos, establecidos, respectivamente, en los artículos 358-359 y en el 385 y ss, pueden estar relacionados con el delito fiscal, aunque el interés protegido, el correcto funcionamiento de la Administración del Estado, es diferente, y el sujeto activo del delito también lo será.

Prevaricación: junto a la forma genérica de prevaricación administrativa, en sus dos manifestaciones, dolosa y culposa (artículo 358 C.P. (190)), que puede cometerse en el expediente de liquidación administrativa, tanto cr.....

dinaria como cuando concurre con una sanción administrativa de in
dole tributario, tiene especial importancia el supuesto del artículo
359, según el cual, "El funcionario que, faltando a la obligación
de su cargo, dejare maliciosamente de promover la persecución
y castigo de los delincuentes, incurrirá en la pena de inhabilitación
especial":

La importancia de este artículo estriba en su relación
con el hecho de que el delito fiscal sólo es perseguible a instancia
de la Administración, mediante denuncia, tras la tramitación
de un expediente de informe, que debe realizar el Delegado de Hacienda
o el Presidente de la Corporación Local correspondiente:
si éste no denuncia unos hechos que revistan indiciariamente el car
ácter de delito fiscal, podría considerarse cometido el de prevari
cación; pero es preciso tener en cuenta que la propia Ley de Hech
os urgentes habla de la obligación de denunciar "los hechos que
se estimen constitutivos de delito fiscal", y el término "que se
estimen" introduce un criterio valorativo que permite al Delegado
de Hacienda o Presidente de la Corporación no denunciar los hechos
si estima que no se ha cometido delito fiscal; pero entiendo que
esto es más aparente que real, y que la Administración debe denunciar
todos los casos en que se haya dejado de pagar cuotas tributa
rias, fijadas en la forma indicada en el artículo 319 del Código
Penal, que excedan de dos millones de pesetas; de modo que sea
el Fiscal quien realice un estudio más detallado de los elementos
y circunstancias que concurren en el hecho, para determinar si
reúnen los requisitos del delito fiscal, y decidir sobre la interpo
sición de querrela.

Sin embargo, el hecho de que el delito fiscal no pueda
ser perseguido de oficio por los Tribunales dificulta el encaje de
la falta de promover la persecución del delito fiscal en la prevari

ricación, especialmente en lo que se refiere a la prueba, al menos indiciaria, de haberse cometido un delito fiscal, cuya persecución y denuncia se han omitido maliciosamente.

Este delito podrá ser cometido por el Fiscal que haya recibido un expediente administrativo y, pese a comprobar la concurrencia de los elementos constitutivos del delito fiscal, omite deliberadamente la interposición de querrela.

En cuanto al cohecho, este delito puede concurrir en cualquier momento de la relación tributaria, a través del soborno de funcionarios para que entreguen al sujeto activo del delito fiscal carta de pago sin realización de ingreso, o para que no denuncien el fraude descubierto: cabe, en todo caso, el cohecho activo y pasivo, en concurso tanto con el delito fiscal como con otros delitos relacionados anteriormente, aunque, lógicamente, la prueba de su comisión será difícil.

7. El delito fiscal y las infracciones tributarias previstas en la L G T

La Ley General Tributaria, en el Capítulo VI del Título II, establece una serie de infracciones tributarias, sancionadas administrativamente, infracciones que es preciso relacionar con el delito fiscal, por cuanto algunas de estas infracciones revisten caracteres y reúnen elementos de éste y las conductas que, reuniendo todos los demás elementos del delito fiscal, no alcancen la cuantía necesaria para que el hecho sea típico, constituirán infracciones tributarias, y no delito (191).

Según el artículo 77 de la L G T :

1. "Son infracciones tributarias las acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en el Reglamento de cada tributo.

2. Toda acción u omisión constitutiva de infracción

tributaria se presume voluntaria, salvo prueba en contrario.

3. Las infracciones tributarias pueden ser: a) Simples infracciones. b) de Omisión; c) De defraudación."

Este artículo define las infracciones tributarias con una fórmula similar, aunque no idéntica, a la del Código Penal: la similitud radica en que ambos se refieren a conductas, exigiendo que sean voluntarias, y utilizan un criterio formal en la determinación de las mismas, consistente en que hayan sido tipificadas por la Ley, de carácter fiscal en el caso de las infracciones tributarias.

Sin embargo, presentan también diferencias: en primer lugar, la L G T exige expresamente que se trate de conductas anti-jurídicas, lo que en el Código Penal se deduce del mero hecho de la tipificación, porque la misma exige la concurrencia de una causa de justificación para que el hecho no sea antijurídico: En segundo lugar, no rige en la L G T el principio de reserva de ley, porque las infracciones pueden establecerse en el Reglamento propio de cada tributo. Además, en la L G T se presume la voluntariedad, "salvo prueba en contrario", en tanto que en el Código Penal la voluntariedad se reputa "a no ser que conste lo contrario", de modo que en la L G T existe una evidente carga de la prueba de la voluntariedad, que no concurre en el Código Penal, cuyo párrafo 2º del artículo primero debe ser puesto en relación con la LECRIM (192).

En su párrafo tercero, el artículo 77 establece una clasificación de las infracciones tributarias, empleando para ello una terminología no adecuada a la naturaleza de las conductas que se integran en cada categoría, e incluso, dentro de la misma categoría, las diversas conductas pueden revestir diversa gravedad.

El artículo 78 de la L G T considera como simples infracciones:

1) La presentación fuera de plazo de las declaraciones exigidas en aplicación del artículo 35 de esta Ley (193), si no hubiere mediado requerimiento de la Administración.

2) El incumplimiento de las obligaciones de índole contable o registral y el no proporcionar los datos, informes, antecedentes o justificantes previstos en el apartado 2º del artículo 35 de esta Ley.

3. Resistencia, negativa y obstrucción a la acción comprobadora e investigadora que regulan los artículos 140 y siguientes de la presente Ley.

4. No atender los requerimientos formulados según autoriza el artículo 111 de esta Ley D(194).

5. El incumplimiento de los deberes establecidos en los artículos 45, 2º, 104 y 112 de la presente Ley (195).

6: Los actos y omisiones a que se refiere el siguiente artículo cuando no se haya producido perjuicio económico para la Hacienda Pública.

7. Las previstas con tal carácter de simples, en las leyes o reglamentos generales de cada tributo.

Aunque la ley no lo diga expresamente, la característica fundamental común a todas estas infracciones consiste en que se trata sobre todo de incumplimiento de obligaciones formales o instrumentales de la inspección tributaria (supuestos 1 y 2), resistencia a la acción comprobadora o investigadora, de carácter leve (números 3, 4 y 5), o infracciones de omisión que no hayan ocasionado perjuicio económico a la Hacienda Pública.

Las infracciones tributarias de omisión, descritas en el artículo 79 de la L G T son:

A) Las acciones u omisiones que tienda a ocultar a la Administración, total o parcialmente, la realización del hecho imponible, o el exacto valor de las bases liquidables, mediante (196):

1º: La falta de presentación de las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo 102.

2º: La presentación de declaraciones falsas o inexactas que no sean consecuencia de errores aritméticos.

b) La falta de liquidación o su inexactitud en los casos en que, pagándose el impuesto por efectos timbrados, esté dicha liquidación a cargo del contribuyente".

Como puede advertirse, la denominación de estas infracciones nada tiene que ver con las formas de manifestación de la voluntad, que puedan ser tanto de omisión como de comisión.

El supuesto a) de este artículo sanciona unas conductas dolosas, encaminadas a la ocultación a la Administración del hecho imponible o sus circunstancias, a través de la no presentación o falseamiento consciente de las declaraciones.

Esta conducta encaja en el concepto de defraudación a la Hacienda, ya que supone el empleo de medios fraudulentos con el propósito de que, al no conocer la Administración el hecho imponible, no pueda liquidar el tributo y exigirlo al sujeto pasivo de la relación tributaria, de modo que aquella sufra un perjuicio económico, de concurrencia necesaria, pues, en caso contrario, y por propio imperativo del artículo anterior, apartado f), dichas actos constituyen simple infracción.

También la conducta prevista en el párrafo b) puede no ser sólo omisiva (falta de liquidación), sino comisiva (inexactitud en la liquidación), pero, en principio, no parece exigido el dolo, de modo que podrá conatarse culposamente, a diferencia de la prevista en el párrafo a), que exige necesariamente su concurrencia;

De acuerdo con el artículo 70, la única diferencia entre las infracciones de omisión y las simples radica en la concurrencia o no de un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Puede, además, afirmarse que las infracciones de omisión previstas en el

artículo 79 de la L G T pueden llegar a constituir delito fiscal si la cuantía del perjuicio, mejor dicho, la cuota no pagada alcanza o excede los dos millones de pesetas; caso contrario, constituirán infracciones de omisión y, si no ha llegado a producirse el perjuicio, se degradarán a simples infracciones.

Según el artículo 80 de la L G T, "son infracciones de defraudación las que, constituyendo omisión conforme al artículo inmediato anterior, son cometidas por un sujeto en que se dé alguna de estas circunstancias:

a) Que haya ofrecido resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora o investigadora de la Administración Tributaria.

b) Que se aprecie en él mala fe deducida de sus propios hechos con el propósito de entorpecer, aplazar o imposibilitar que la Administración llegue a conocer y poder determinar sus verdaderas deudas tributarias.

c) Que su contabilidad o registros reglamentarios ofrezcan anomalías o irregularidades sustanciales en orden a la exactitud del tributo.

d) Que haya presentado falsa declaración de baja por el tributo aplicable; y

e) Que sea reincidente (197).

La diferencia entre estas infracciones y las de omisión parece radicar en que las circunstancias concurrentes en las de defraudación revelan una voluntad más recalcitrante del sujeto pasivo de la relación tributaria frente a las pretensiones y derechos de la Hacienda; pero difícilmente puede afirmarse que demuestren una voluntad defraudadora que no concuerriera ya en las infracciones tributarias de omisión, al menos en lo que se refiere al párrafo a) del artículo 79 de la L G T.

En realidad, se trata de una serie de circunstancias,

salvo la última, que pueden ser indiciarias del empleo de medios fraudulentos, pero que no demuestran "per se", la concurrencia de fraude; además, el supuesto e) atiende a circunstancias personales del infractor, consistentes en la reiteración de hechos constitutivos de infracción tributaria.

Las circunstancias a) y c) fueron adoptadas por el Proyecto de Ley Sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal como dos de las tres circunstancias que debían concurrir, de forma alternativa, para que el hecho fuera típico, y que, con ciertas variaciones no sustanciales, pasaron a constituir los casos en que la Ley "entiende que existe ánimo de defraudar" (190): De este modo, el Proyecto de Ley seguía la sistemática de la L G T, con lo que el delito fiscal no era más que el escalón superior de una graduación en gravedad de las infracciones tributarias, con unos enlaces que permitieran el que las mismas conductas constituyeran delito fiscal, infracciones de defraudación o de omisión, o incluso simples infracciones, según la cuota defraudada, o la ausencia de perjuicio económico, aunque esta graduación ha venido a romperse con la redacción legal.

El párrafo b) del artículo 80 de la L G T rescribe unos hechos que revelan el propósito de entorpecer e incluso imposibilitar a la Administración la determinación de la deuda tributaria: estos hechos, no limitados en la redacción legal, pueden de hecho presentar un carácter instrumental de la elusión del pago, si se tiene en cuenta que éste no se consuma hasta que no se ha realizado la liquidación definitiva, y ésta depende de dichas actividades de inspección y comprobación.

La circunstancia d) revela asimismo una conducta de mala fe, consistente en falsa declaración de baja por el tributo correspondiente: del contexto del artículo se deduce que el sujeto debe, al menos, ser consciente de la falsedad de esa declara-

ción de baja, de modo que la infracción no puede cometerse culposamente. También esta circunstancia puede haberse cometido para eludir el pago del impuesto, y, por tanto, ser uno de los medios del mismo.

En todo caso será preciso tener en cuenta que estas conductas, si no concurre un perjuicio económico para la Hacienda Pública, pasan a convertirse en simples infracciones, como se deduce del estudio conjunto de los tres artículos que describen las diferentes clases de infracciones, y ello aunque el sujeto sea reincidente, pues la reincidencia sólo se aprecia entre infracciones de omisión y de defraudación, sin que tengan trascendencia ni sirvan para apreciarla las anteriores infracciones simples.

La regulación de las infracciones tributarias resulta complicada, y tal vez podría ser suatituida por otra de carácter más sistemático, que distinguiera entre infracciones leves, consistentes en el incumplimiento de deberes normales, sin especial trascendencia en la determinación del hecho imponible o su cuantía, o la de la cuota tributaria correspondiente, así como de otros deberes más importantes, pero achacables a negligencia del sujeto. En segundo lugar, como infracciones menos graves, aquellas conductas dolosas de incumplimiento de las obligaciones tributarias o de resistencia a la actividad investigadora de la Administración, cuando no se haya producido perjuicio para la Hacienda. Finalmente, a aquellas conductas que supongan un fraude para la Hacienda, que deberían constituir delito en todo caso, e incluso en alguno de ellos llegar a una fórmula de consumación anticipada, o estableciendo una penalidad diferente según el fraude perseguido por el sujeto llegara o no a producirse efectivamente.

Con la construcción actual, constituirán infracción de defraudación todas aquellas conductas que reúnan los elementos constitutivos del delito fiscal, salvo el de la cuantía, siempre

que exista un efectivo perjuicio económico y, además, concorra al menos una de las dos circunstancias que prevé el artículo 319 del Código Penal: falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad, o resistencia o negativa a la acción investigadora de la Administración. Caso de que no concorra ninguna de estas dos circunstancias, los hechos, si la cuantía defraudada es inferior a dos millones de pesetas, constituirán infracción de omisión, y, si no hay perjuicio económico, simple infracción.

Al no existir precepto en contrario, si un hecho reviste los caracteres del delito fiscal y de la infracción tributaria la Administración deberá denunciar los hechos al Fiscal, pero puede, simultáneamente, sancionar el hecho como infracción tributaria que es.

XII: LAS CONSECUENCIAS DEL DELITO FISCAL: PENAS APLICABLES

Según el párrafo 2º del artículo 319 del Código Penal:

"El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad defraudada estuviere entre cinco y diez millones, y con prisión menor para más de diez millones de pesetas, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota precedente".

La redacción legal difiere totalmente de la del Proyecto de Ley, que decía: 4. "El delito fiscal será castigado con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada, con deducción, en su caso, del importe de las sanciones efectivamente abonadas a la Administración tributaria".

El texto definitivamente aprobado fue el propuesto por la Ponencia designada en la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados (199).

Las diferencias más notables entre el Proyecto de Ley y la redacción definitiva son:

En primer término, según la Ley, la pena inmediatamente aplicable, en todo caso, es la multa, a la que se acumulan las de arresto mayor o prisión menor cuando la defraudación exceda de determinadas cuantías y cumpla ciertos requisitos de proporcionalidad con la cuota precedente; en cambio, en el Proyecto de Ley, la imposición de las penas privativas de libertad quedaba al arbitrio del Tribunal, pues, según el párrafo 4.2º: "La autoridad judicial, en atención a la trascendencia social o económica del delito cometido o de las especiales circunstancias que en él concurran podrá, además de las penas pecuniarias, condenar a los autores a las de arresto mayor o prisión menor en su grado mínimo".

Segundo: Se suprime la referencia a la deducción de las sanciones ya abonadas a la Administración.

Tercero: Se amplía asimismo la aplicabilidad de las penas privativas de libertad, porque la de prisión menor puede imponerse en todos sus grados, en tanto que en el proyecto de Ley el límite máximo estaba constituido por la pena de prisión menor en su grado mínimo.

Cuarto: El requisito de que la cuantía defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente ha dejado de ser un elemento constitutivo del tipo, cuya ausencia convertía en atípica la conducta, para constituirse en un elemento de concurrencia necesaria para que se pueda imponer la pena privativa de libertad correspondiente (200 y 201).

La posibilidad de la necesaria imposición de pena privativa de libertad, según la cuantía y proporcionalidad de la defraudación con respecto a la cuota procedente es un elemento nuevo frente a la ocultación fraudulenta de bienes, que imponía exclusivamente la multa. En cambio, la ocultación fraudulenta de bienes establecía la pena de multa en proporción a la cuota tributaria que se debió satisfacer, sin exigir que hubiera un efectivo perjuicio para la Hacienda Pública, y en el delito fiscal, se exigía la defraudación y es en proporción a la cuantía defraudada como se determina el importe de la multa, además de exigirse unos mínimos para la imposición conjunta a la multa de las penas privativas de libertad..

Este requisito de la cuantía defraudada, que cumple también, como ya se indicó, la función delimitadora del delito fiscal y las infracciones tributarias, fue precisamente uno de los temas más debatidos en el seno de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso, y de los que más enmiendas motivó, tendentes todas ellas a reducir las cuantías mínimas para que el hecho constituyera delito, o a agravar las penas aplicables (202).

Las características de la regulación legal son, fundamentalmente, las siguientes:

Primero: Se exige una suma notablemente alta para que el hecho constituya delito (203).

Segundo: La pena aplicable en todo caso al delito fiscal será de la multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada.

Tercero: A esta pena de multa se acumulan: una de arresto mayor, si la defraudación estuviere entre cinco y diez millones de pesetas; prisión menor, si excediere de diez millones de pesetas.

Cuarto: Para la imposición de las penas privativas de libertad es preciso que, además de la cuantía expuesta en el párrafo anterior, la suma defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente, de modo que si la suma defraudada, aún cumpliendo los requisitos de cuantías absolutas indicadas, no guarda este mínimo proporcional, cualquiera que sea la cantidad impagada, la pena procedente será exclusivamente la multa.

La multa:

La pena de multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada es la que, en todo caso, se impondrá por la comisión del delito fiscal. Esta suma sólo en el caso de impago total coincidirá con la cuota procedente, que era el criterio regulador empleado en la ocultación fraudulenta de bienes.

De acuerdo con la regulación legal, la pena mínima, si no concurren circunstancias atenuantes muy calificadas, será de multa de dos millones de pesetas: sin embargo, esta pena cumple escasamente una función intimidatoria, por cuanto la propia Administración puede imponer, en el curso de una inspección y correctivo expediente sancionador, multas prácticamente idénticas a la prevista por el Código Penal (204): se trata de una pena menos grave que las privativas de libertad, que no conlleva penas accesorias, y con una serie de reglas en cuanto a su ejecución e im-

sición beneficiosas para el reo, o que pueden serlo: arbitrio del Tribunal para recorrer la pena en toda su extensión, atendiendo "no sólo a las circunstancias atenuantes y agravantes del hecho, sino principalmente al caudal o facultades del culpable:

En cuanto a la ejecución, el artículo 90 permite al Tribunal a que autorice al reo, cuando éste carezca de recursos, a satisfacer la suma impuesta en plazos, "cuyo importe y fecha serán fijados teniendo en cuenta la situación del reo". Aunque este artículo exige que el multado carezca de recursos, la concesión de los plazos viene a ser una facultad discrecional del Tribunal.

Asimismo, la no satisfacción de la multa da lugar a su sustitución por una responsabilidad personal subsidiaria que no puede exceder de seis meses, a la que, si el penado es delincuente primario, podrá aplicarse la condena condicional. Aunque la posición social de los que puedan resultar autores del delito (salvo quizá los "autores materiales" en el caso de Sociedades o Empresa) dará lugar a que por todos los medios traten de evitar el ingreso en prisión (205), cabe la picaresca de que no satisfagan la multa con la esperanza de que el Tribunal conceda la condena condicional, y, caso de que se deniegue, realizar el pago en ese momento, evitando el ingreso en prisión, pago no prohibido por el Código.

También debe tenerse en cuenta que los últimos Indultos Generales han sido totales en cuanto a las penas pecuniarias, cualquiera que fuera su cuantía (206), sin que quede obviado el problema con la prohibición constitucional de Indultos generales, por cuanto no se extiende a las amnistías que, de acuerdo con el Código Penal, sólo tienen por qué referirse exclusivamente a los delitos considerados políticos (207)

2. Penas privativas de libertad

La ley impone, además de la pena de multa, las de arresto mayor si la defraudación se encuentra entre los cinco y diez mi

llones de pesetas, y de prisión menor si excede de esta cantidad, pero exigiendo en ambos casos que la suma defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente, como requisito de proporcionalidad.

Estas reglas no suscitan especiales problemas en cuanto a la imposición de la pena de prisión menor y en cuanto a la proporcionalidad: para la imposición de aquélla, es preciso que la defraudación exceda de diez millones de pesetas, de modo que una defraudación de diez millones, si cumple el requisito de proporcionalidad, será castigada con arresto mayor.

La proporcionalidad se establecerá comparando la suma no pagada con el total de la cuota procedente, de modo que mediante una simple regla de tres pueda determinarse si aquélla excede o no de la proporción indicada, de modo que si no se da ese exceso, cualquiera que sea la cantidad defraudada, la pena aplicable será exclusivamente de multa.

En cambio, para la aplicación de la pena de arresto mayor sí existe un problema, derivado de la redacción legal; no en cuanto al límite máximo, pues la defraudación hasta diez millones de pesetas, inclusive, será castigada con arresto mayor, siempre que cumpla la regla de proporcionalidad establecida, sino en lo que se refiere al límite mínimo, ya que el artículo 319 habla de defraudaciones cuya cuantía estuviere entre cinco y diez millones de pesetas: se trata de determinar si la defraudación de exactamente cinco millones de pesetas, que exceda de la décima parte de la cuota procedente, debe ser castigada con arresto mayor: entiendo que sí, a través de una interpretación comparativa con el límite máximo: si la Ley dice que se castigará con arresto mayor la defraudación comprendida entre cinco y diez millones de pesetas, y la pena de prisión menor se reserva a las que excedan esta última cuantía, debe entenderse que las defraudaciones por cantidad inferior a cin-

co millones serán castigadas exclusivamente con multa, pero las que alcancen esta cifra lo serán también con arresto mayor, si cumplen la proporcionalidad exigida.

3: Influencia de las circunstancias modificativas de la responsabilidad en las penas aplicables.

La imposición de multa para el delito fiscal da lugar a que la concurrencia de circunstancias atenuantes o agravantes tenga una trascendencia muy relativa en la determinación de la misma, ya que se aplicará el artículo 63 del Código Penal.

Caso de concurrir, junto a la multa, las penas de arresto mayor o prisión menor, regirán las disposiciones del artículo 61 del Código Penal para dichas penas privativas de libertad:

a): Atenuantes: La concurrencia de una circunstancia atenuante dará lugar a la imposición del grado mínimo de la pena, (artículo 61, 1º), pero si concurren dos o más, o alguna muy calificada, y no concurren agravantes, procederá imponer la inmediatamente inferior en grado o en dos grados, de modo que, en su caso, procederá imponer dos penas de multa: la que resulte de degradar la correspondiente a la pena pecuniaria prevista para el propio delito, y la resultante de degradar la pena privativa de libertad, que será en cuantía de veinte mil a doscientas mil pesetas, de acuerdo con el artículo 74 del Código Penal.

b) Agravantes: la concurrencia de una o varias agravantes, sin concurrencia de atenuantes, dará lugar a la imposición del grado máximo de la pena correspondiente, salvo si concurre la de multirreincidencia, en que se podrá imponer la pena superior en grado, de modo que, por aplicación de esta regla podría llegarse a imponer pena de prisión mayor, aunque no obligatoriamente. En el supuesto de imposición de pena superior a seis años, no procederá ejecutar la responsabilidad penal por impago de multa, conforme al artículo 91, 3 del Código Penal.

XIII: RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO FISCAL.

1. El problema de la responsabilidad civil en este delito

Conforme al artículo 19 del Código Penal, "toda persona responsable criminalmente de un delito o falta lo es también civilmente".

La necesidad de tratar el problema de la responsabilidad civil deriva de la propia esencia del delito fiscal, en que existe un perjuicio para la Hacienda Pública, estatal o local, que puede no haberse resarcido en el trámite administrativo de liquidación definitiva o de ejecución por vía de apremio: en estos casos, debe entenderse que la sentencia penal debe incluir pronunciamiento sobre la responsabilidad civil dimanante del delito fiscal, aunque de hecho la ejecución de la misma resultará tan fallida como la propia ejecución administrativa.

El empleo del término "responsabilidad civil" deriva de la propia terminología del Código Penal, y es, por tanto, perfectamente aplicable a este caso, aunque las cantidades debidas los sean por razón de un crédito tributario.

El problema fundamental que surge en la responsabilidad civil derivada del delito fiscal consiste en la armonización de las normas del Código Penal relativas a la responsabilidad civil principal y subsidiaria en relación con las de la L G T que determinan quiénes son las personas "responsables del tributo" (208). Entiendo que, ante las contradicciones existentes en varios casos sobre la responsabilidad principal y subsidiaria en el Código Penal y la LGT, si el Tribunal penal tiene ocasión de pronunciarse sobre la responsabilidad civil, deberá hacerlo conforme a las reglas establecidas por el Código Penal, y no la Ley General Tributaria.

2. Conceptos que incluye la responsabilidad civil

Para la determinación de los conceptos que deben quedar

incluidos en la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, deberá tenerse en cuenta, en primer lugar, las disposiciones de los artículos 103 y 104 del Código Penal.

Junto a la cuota tributaria efectivamente defraudada, debe incluirse, en concepto de perjuicios, los recargos legales y el interés legal correspondiente (209).

3. Reglas generales de responsabilidad civil

En este epígrafe se van a examinar los casos más comunes de responsabilidad civil derivada del delito fiscal, de conformidad con las disposiciones del Código Penal.

En primer término, si un delito fiscal ha sido cometido por una persona en su propio beneficio, será esta persona la que responda civilmente.

En caso de participación criminal de varias personas en un mismo delito fiscal en concepto de autores, cómplices o encubridores, la responsabilidad civil de los participantes se regirá por las disposiciones del artículo 107 del Código Penal (210 y 211):

d. Supuestos especiales

a): Concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible, cuando uno de ellos haya cometido el delito fiscal, sin intervención ni conocimiento de los otros titulares: en este supuesto, el artículo 34 de la L G T establece la responsabilidad solidaria de todos los cotitulares frente a la Hacienda. Sin embargo, en materia de responsabilidad civil, debe estarse a lo dispuesto en el artículo 103 del Código Penal para los no responsables penalmente que hayan resultado beneficiados por el delito (212).

b) Responsabilidad penal de un representante o sustituto: la responsabilidad civil del representado o sustituido que no haya participado criminalmente en el delito se regirá asimismo por lo dispuesto en el artículo 103 del Código Penal.

c) Personas jurídicas: es este el supuesto más trascenden

dental, no sólo porque la mayor parte de los delitos fiscales, y los de mayor trascendencia económica, serán los relacionados con personas jurídicas como sujetos pasivos de la relación tributaria, (213), sino también porque la L G T contiene en este punto normas de responsabilidad tributarias en abierta contradicción con las normas de responsabilidad civil del Código Penal:

Los principios que establece la L G T son:

Primero: Responsabilidad principal de la Sociedad, Entidad o Empresa, como sujeto pasivo de la relación tributaria (215).

Segundo: Responsabilidad solidaria de la Entidad y sus administradores cuando éstos "sean causantes, o de igual modo colaboren de manera principal y directa con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias calificadas de defraudación, aun cuando no les afectaren directamente las respectivas obligaciones" (artículo 38 de la L G T).

Tercero: Responsabilidad subsidiaria de copartícipes en Empresas y otras entidades económicas sin personalidad; de los Administradores de Sociedades o Síndicos, Interventores o Liquidadores en los casos previstos en los artículos 39 y 40 de la L G T (216).

Estas disposiciones deben entenderse aplicables exclusivamente a la responsabilidad exigible en vía tributaria, pero no a los pronunciamientos de responsabilidad civil dimanante del delito fiscal, a los que se regirán por las disposiciones del Código Penal.

Entre las disposiciones del Código Penal parece, en principio, aplicable el artículo 22 d(214), conforme al cual se exigirá dicha responsabilidad, en primer término, al autor material, y, en su defecto, a la propia Entidad, Sociedad o Empresa. Sin embargo, frente a este artículo, que establece una responsabilidad civil subsidiaria, entiendo aplicable más bien el artículo 103

del mismo cuerpo legal, por cuanto no se trata simplemente de un delito cometido por dependientes de la Entidad en el desempeño de su servicio, sino que la propia Sociedad, Entidad o Empresa ha participado a ttítulo lucrativo de los efectos del delito, y esta participación coincide con el montante total de la defraudación.

De este modo, la responsabilidad civil se exigirá con carácter principal, aunque mancomunado, tanto al autor del delito como a la Sociedad en cuyo favor se cometió, en forma simultánea y no subsidiaria.

5. Referencia a las garantías que establece la L G T en orden al cobro de la deuda tributaria

La L G T establece, en la Sección V del Capítulo IV del Título II, una serie de garantías en favor de la Hacienda Pública, que conviene recordar aquí, por cuanto normalmente la Hacienda hará uso de estas garantías y, si, pese a las mismas, no consigue el cobro de su crédito tributario, difícilmente la ejecución penal llegará a buen fin; pero si la Hacienda logra el cobro de dichas cantidades, no procederá que el Tribunal penal se pronuncie sobre responsabilidades civiles, que ya han sido ejecutadas en vía tributaria.

Primera: Prelación para el cobro de créditos tributarios vencidos y no satisfechos, en cuanto concorra con acreedores que no sean de dominio, prenda, hipoteca, o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haya constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública (artículo 71).

Segunda: Transmisión de las deudas tributarias derivadas de explotaciones y actividades económicas a los adquirentes y sucesores (artículo 72).

Tercera: Artículo 73: "En los tributos que gravan perío

dicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público, o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las Provincias y los Municipios tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y el inmediato anterior".

Cuarta: Artículo 74.1: "Los bienes y derechos transmitidos quedan afectados a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graventales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su acreedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles".

Quinta: Derecho de retención: Artículo 75: "La Hacienda tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías que se presenten a despacho y exacción de los tributos que graven su tráfico o circulación, por el respectivo importe del crédito liquidado, de no garantizarse de forma suficiente el pago del mismo."

Sexto: Posibilidad de exigir aval, hipoteca o prenda cuando se aplaza o fracciona el pago de la deuda tributaria (76).

Séptimo: Procedimiento de apremio, artículos 126 y siguientes de la Ley General Tributaria.

XIV: NORMAS PROCESALES

1. Los artículos 36 y 37 de la Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal

Estos artículos establecen unas normas de índole procesal, no penal, de gran trascendencia en el tratamiento del delito Fiscal, que no agotan la temática de los problemas procesales de este delito.

Conforme al artículo 36, "El conocimiento de las causas por los delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria".

Artículo 37.1: "Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela"

2. "Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas, y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la Provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, impuestos inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trató, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

3. "En las defraudaciones de las Haciendas Locales compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación respectiva, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidos en su favor".

El artículo 36 de la Ley corresponde exactamente al 35

del texto del Proyecto de Ley: En cambio, entre el artículo 37 de la Ley y el 36 del Proyecto, existen algunas diferencias:

En primer lugar, se suprime la referencia a la no necesidad de conciliación previa, en el párrafo primero.

Asimismo, se añade a la "firmeza de las actuaciones administrativas" una referencia a que, en todo caso, baste que "haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo-Central (217), y asimismo se sustituye la dicción "competente al Delegado de Hacienda" por "el Delegado de Hacienda deberá poner..."

Por último, se modifica totalmente la regla aplicable en el caso de defraudaciones a las Haciendas Locales, al aceptarse la enmienda 16.11, de la Minoría vasco-catalana (218):

2. Jurisdicción y competencia

Conforme al artículo 36, es la jurisdicción ordinaria la competente para conocer de los delitos fiscales.

En consecuencia, sólo los Tribunales Ordinarios pueden conocer de estos procesos, con exclusión de otros órganos jurisdiccionales o administrativos. De este modo, serán los Jueces de Instrucción quienes incoen y tramiten el correspondiente Sumario, dictando las Resoluciones de su competencia previstas en la LECRIM, y las Audiencias Provinciales o sus Secciones las que conozcan del juicio oral y dicten sentencia, contra la que cabrá recurso de casación ante la Sala II del Tribunal Supremo.

Dentro de la jurisdicción ordinaria la competencia por razón de la materia está atribuida a los órganos de la justicia penal.

Las penas aplicables al delito fiscal, y el hecho de que éste sólo sea perseguible a instancias de la Administración, y no pueda serlo de oficio, da lugar a que el procedimiento aplicable sea el llamado de Urgencia, en la forma de Sumario (Capítulo III

del Libro IV de la LECRIM), sin que quepa en ningún caso la tramitación de las causas por delito fiscal como Sumarios Ordinarios o Diligencias preparatorias (219 y 220).

En cuanto a la competencia territorial se refiere, el artículo 37 de la Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal contiene unas reglas de competencia de los órganos administrativos que deban denunciar los hechos que estimen constitutivos de delito fiscal al Ministerio Público (221), que es preciso determinar si afectan a la propia competencia de los órganos de la jurisdicción penal:

En el supuesto de defraudación a la Hacienda estatal, se impone la competencia del Delegado de Hacienda para denunciar los hechos cometidos en el ámbito de su jurisdicción, es decir, las defraudaciones relativas a tributos que debieron ingresarse en la correspondiente Delegación de Hacienda cuyo titular denuncia (222). Pero, si el hecho afectare a varias provincias, la competencia vendrá determinada por el domicilio de la persona física o jurídica, término que debe entenderse referido al domicilio fiscal. (222 BIS)

En el primer supuesto, la competencia del Delegado de Hacienda y ulterior del Fiscal y órganos jurisdiccionales coincide con las reglas de competencia establecidas en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, ya que la conducta de elusión del pago debe entenderse cometida en el lugar donde debió verificarse el ingreso, de modo que la competencia judicial territorial vendrá determinada por el lugar en que radique la Delegación de Hacienda donde debió pagarse el tributo (223).

En el segundo caso, en cambio, la solución debe ser diferente, ya que la elusión del pago se comete en diferentes Provincias, de modo que puede ocurrir incluso que en la Delegación de Hacienda donde radique el domicilio del sujeto pasivo de la relación tributaria no se haya eludido el pago, o se trate de la elusión menor; en estos casos, la competencia de los órganos jurisdic

cionales se determinará por las reglas de competencia de la LECRIN (224), procediendo incluso en algún caso la competencia de la Audiencia Nacional (225).

En estos supuestos, puede entenderse que el Delegado de Hacienda del domicilio del presunto defraudador incoará el procedimiento administrativo indicado en la L M U R F, con expresión del total montante de la presunta defraudación y de las cantidades correspondientes a las diferentes provincias a que afecte, y presentará la denuncia ante el Fiscal de la Audiencia en cuya Provincia radique la Delegación de Hacienda, de modo que sea el Fiscal quien examine la competencia correspondiente, a efectos de presentar la querrela o remitir las actuaciones administrativas al Fiscal de la Audiencia donde se entienda cometido el delito, cuando no coincida con el domicilio del presunto defraudador.

En el caso de defraudación a las Haciendas Locales, debe entenderse que la competencia del Ente Local coincide con la de los órganos jurisdiccionales, por cuanto el hecho se entiende cometido en el lugar donde debió efectuarse el pago de la cuota tributaria. De este modo, dichas Corporaciones deberán denunciar los hechos ante el Fiscal de la Audiencia en cuya Provincia radiquen aquéllas, y la competencia, en el caso de defraudaciones a Ayuntamientos, corresponderá al Juzgado de Instrucción a cuyo partido pertenezca el defraudado, y, en el caso de Diputaciones Provinciales si el ingreso debía efectuarse en la Capital de Provincia, a los Juzgados de Instrucción de ésta, y en otro caso, a los correspondientes al lugar donde debió efectuarse el pago (226).

De este modo, la competencia de los órganos administrativos correspondientes, ya se trate de Delegados de Hacienda o de Presidentes de Corporaciones Locales, para denunciar los hechos al Fiscal, está delimitada por la Ley, e influye y determina el Fiscal ante quien debe efectuarse la denuncia, pero no afecta a la compe_

tencia de los órganos de la jurisdicción penal, que se regirá por las disposiciones de la LECRIM (227).

B: El requisito de procedibilidad.

El artículo 37.1 de la L M U R F dispone que "los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela (227 bis).

Esta regla supone las siguientes consecuencias:

Primera: Sólo la Administración puede promover la persecución del delito fiscal ante los Tribunales penales. Por tanto, no podrá admitirse a trámite denuncia ni querrela particular contra una persona que haya cometido un delito fiscal. El particular, así como los órganos de la Administración de Justicia, si llegan a tener conocimiento de un hecho que pueda constituir delito fiscal, deberá comunicarlo a la Administración Tributaria, en virtud del principio de denuncia pública administrativo-tributaria (228).

Segunda: No cabe, en consecuencia, la incoación de oficio de un Sumario en averiguación de la posible comisión de un delito fiscal.

Tercera: No es precisa, para la incoación del Sumario, la interposición de querrela por parte de la Administración, que deberá denunciar los hechos al Fiscal, quien deberá en su caso presentar la querrela (229). Pese a que la dicción legal no parece excluir la querrela, sino sólo no exigirla, el artículo 37 de la LMURF impide, con el procedimiento administrativo y la denuncia al Ministerio Fiscal, que la propia Administración presente directamente ante el Juzgado de Instrucción la querrela.

Por lo expuesto, puede afirmarse que se trata de una auténtica nueva categoría de delito: no es un delito público, ya que no cabe incoación de oficio, sino que se restringe la legitimación para denunciar el hecho. Pero tampoco es un delito privado, ya que no exige la querrela, ni semipúblico, porque, una vez denun

cinados los hechos por la Administración, ésta no podrá "perdonar" el denunciado y así extinguir la acción penal (229 bis), además de que los órganos administrativos encargados de poner en conocimiento del Fiscal los hechos que presuntamente constituyan delito fiscal no actúan discrecionalmente, sino de acuerdo al principio de legalidad.

La Ley ha introducido así una auténtica condición objetiva de procedibilidad (230), consistente en una restricción, no sólo de las personas que pueden denunciar los hechos, sino también de los propios órganos administrativos competentes para ello, que son los expresamente determinados por la Ley.

Las razones que se han esgrimido para justificar la restricción de la posibilidad de denuncia de los hechos son:

Primera: Generalmente, el conocimiento del delito fiscal lo tendrá la Administración Tributaria, y en muy escasas ocasiones el particular.

Segunda: La compleja regulación del delito fiscal, unida a la necesidad de que se haya eludido el pago de una cuantía tan elevada, da lugar a que sólo tras una eficaz inspección pueda determinarse exactamente la misma y, por tanto, si los hechos son en principio típicos, lo que obligaría a restringir la posibilidad de denunciar los hechos a la propia Administración Tributaria, que posee los datos precisos para la determinación de la cuantía defraudada y de la concurrencia de los demás elementos constitutivos del tipo, evitándose así denuncias injustificadas.

Tercera: Al ser la Hacienda la única perjudicada, debe ser también la única legitimada para denunciar los hechos.

Frente a estas afirmaciones, debe considerarse que se trata de una restricción injustificada (231), por cuanto:

Primero: El hecho de que sea normalmente la Hacienda Pública la que conoce los hechos primero, y, por tanto, la que en la

mayoría de los casos denunciaría, no debe impedir que un particular pueda presentar denuncia o querrela, ejercitando en este caso la acción popular, e incluso que los propios Tribunales puedan incoar el proceso penal de oficio. Con la regulación actual, los órganos jurisdiccionales que tengan conocimiento de un hecho que revista los caracteres propios del delito fiscal, deberán poner los mismos en conocimiento de la Administración tributaria estatal o Local, para que ésta incoe el procedimiento administrativo y, en su caso, denuncia los hechos al Fiscal.

Segundo: Las dificultades que ofrece, en orden a la de_terminación de la concurrencia de todos los elementos del tipo, y especialmente de la exacta cuantía defraudada, podrían obviarse mediante la reclamación de un informe o de los documentos adminis_trativos que existan en relación con la presunta defraudación.

Tercero: Salvo algunos delitos contra la honestidad y seguridad de las personas, los demás delitos, excepto injurias y calumnias contra particulares son perseguibles de oficio, sin que exista en nuestro Derecho Penal ningún otro supuesto de delito solamente perseguible a denuncia de la Administración (232).

Cuarto: La limitación de denuncia ante el Ministerio Fiscal no concuerda con la denuncia pública prevista en la L G T, consistente en la comunicación a la Administración de ocultaciones o defraudaciones tributarias cometidas por otros (233). Si la pro_pia L G T admite la posibilidad de que un particular conozca un fraude fiscal que la propia Administración tributaria no ha detec_tado, ¿por qué no admitir el mismo principio en materia penal?

Quinto: Para evitar querrela y denuncias falsas, la Ley de Enjuiciamiento Criminal prevé una serie de garantías (fianzas al querellante, si no es el perjudicado, inadmisión de plano de la querrela si es evidentemente infundada), que se completan con dis_posiciones penales (delitos de denuncia falsa, falso testimonio, etc).

En conclusión, la previa denuncia de la Administración al Ministerio Fiscal, tras el cumplimiento por aquélla de los trámites previstos en la Ley, que se examinarán seguidamente, constituye un requisito de procedibilidad (234), sin el cual ni el Ministerio Fiscal puede interponer querrela, ni los Tribunales penales incoar Sumario de Oficio por presunto delito fiscal.

4. El procedimiento administrativo previo

Antes de la denuncia de los hechos al Fiscal, la Administración ha de incoar y tramitar un procedimiento, con un contenido establecido taxativamente por la Ley, diferente según se trate de defraudaciones a la Hacienda estatal o local.

En todo caso, será necesario incoar procedimientos administrativos diferentes por cada concepto impositivo, si se trata de tributos no periódicos, o por cada período impositivo o año natural, si se trata de tributos periódicos.

En caso de defraudación a la Hacienda estatal, es el Delegado de Hacienda de la Provincia en que se ha eludido el pago, o, en su caso, del domicilio del defraudador, el que debe recabar los informes: éstos han de provenir, en todo caso, del Abogado del Estado y del Subdelegado de Inspección o Inspector jefe, y, además, según el tributo de que se trate, del Administrador de Tributos, impuestos inmobiliarios o de Aduanas (235), para después poner en conocimiento del Fiscal de la Audiencia los hechos "que se estimen constitutivos de delito fiscal" (236).

Cuando sea la Hacienda Local la defraudada, será el Presidente de la Corporación el que solicite el informe de la Sección de Hacienda y del Abogado (237) de aquélla.

Ninguno de estos dos procedimientos prevé la audiencia del presunto defraudador, que debe entenderse terminantemente prohibida o, al menos excluida, pues en este procedimiento no se trata de obtener una compensación o pago por el mismo, (238), sino

de una serie de datos fácticos e informes para determinar si concurren, al menos indiciariamente, los elementos constitutivos del delito fiscal, a fin de omitir la denuncia de hechos que evidentemente no constituyan delito fiscal. (239)

La ausencia de alguno de los informes previstos en la Ley debe dar lugar a que por el Fiscal se devuelva el expediente administrativo para que se complete con aquéllos. Asimismo, la interposición de denuncia por funcionario distinto del Delegado de Hacienda o Presidente de la Corporación respectiva, salvo los casos de sustitución legalmente justificada debe dar lugar a la inadmisión de la misma hasta que se subsane el defecto, ya que se trata de un vicio formal en la denuncia de carácter sustancial, pues la Ley establece taxativamente los funcionarios o Autoridades que, en cada caso, deciden la presentación de la denuncia.

Para que se interponga ésta no es preciso que las actuaciones hayan adquirido plena firmeza, sino que basta que, en el procedimiento tributario se haya agotado la vía administrativa, al haber recaído resolución del Tribunal económico-administrativo Central: en este caso, aunque contra la misma se interponga recurso contencioso-administrativo, el Delegado de Hacienda deberá realizar la denuncia correspondiente. Pero esta regla parece sólo aplicable a las defraudaciones a la Hacienda estatal, de modo que, en los delitos fiscales cometidos en relación con Haciendas Locales, debe entenderse que los Presidentes de las Corporaciones respectivas deben poner en conocimiento del Fiscal los hechos inmediatamente de conocidos y de resabados los informes preceptivos.

5. Iniciación del proceso penal y tramitación del mismo.

La Ley sobre Medidas Urgentes no establece las normas procesales, que son las de la Ley de Enjuiciamiento Criminal: por tanto, recibidas por el Fiscal las actuaciones administrativas,

procederá a su estudio, a fin de determinar si los hechos revisten indiciariamente los caracteres del delito fiscal, sino que esté vinculado por los informes obrantes en el expediente administrativo. El Fiscal podrá adoptar una de estas tres resoluciones: archivo del expediente, cuando resulte evidente que el hecho no reúne los requisitos del tipo del delito fiscal; presentación de querella, si hay indicios suficientes de la comisión de un delito fiscal (240) o simple denuncia, cuando de los datos obrantes en el expediente no resulte terminantemente excluida la comisión del delito, pero tampoco concurren los datos preciso para poder interponer querella.

El Fiscal, antes de la interposición o no de la querella, podrá reclamar que se complete el procedimiento administrativo, tanto cuando falte alguno de los informes preceptivos como cuando sea necesario precisar algún dato de especial trascendencias (241).

Como consecuencia, sólo el Ministerio Fiscal podrá interponer querella, con la que se inicia el proceso penal; no caben la querella ni denuncia directas de un particular o de la Administración, de acuerdo con el artículo 37 de la LMURF.

El proceso penal incoado será el de "urgencia", en la forma de Sumario: en él deberán incluirse, junto a la querella, el procedimiento administrativo, y documentos que le acompañan, sin perjuicio de las diligencias de investigación que el Fiscal interese, o el Juez de oficio acuerde, y quedando el Tribunal de lo Penal, en la fase de juicio oral, sometido al principio de apreciación en conciencia de las pruebas, conforme al artículo 741 de la LECRII.

Tiene especial importancia la posible concurrencia de cuestión prejudicial, que se producirá cuando el acto administrativo correspondiente a la fijación de la cuota tributaria sea impugnado en vía contencioso-administrativa, una vez ya recaída la resolución del Tribunal económico-administrativo central: en este

caso, deberá interponerse querrela, si es procedente, sin perjuicio de que dicha cuestión prejudicial sea alegada y aceptada de acuerdo con el artículo 4º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (242), dando lugar a la suspensión del proceso penal hasta que se resuelva la cuestión prejudicial, siempre que se acredite que dicha cuestión es determinante de la "culpabilidad o de la inocencia", términos en los que ha de incluirse la concurrencia o no de los elementos del tipo, es decir, se trate de un recurso que suscite cuestiones cuya resolución dé lugar a que concorra o no alguno de ellos en el delito (242 bis), y se acredite asimismo haberse interpuesto el recurso contencioso-administrativo, lo que normalmente se habrá hecho con anterioridad incluso a la incoación del proceso penal.

6. Personación en el proceso

Aunque corresponde al Ministerio Fiscal la interposición de la querrela, y el ejercicio de la acción pública, nada impide la personación del Estado o Ente Local perjudicados por el delito fiscal, sin necesidad de querrela, por estar prevista esta posibilidad en la L E C R I M (243). Cabe, por tanto, la personación del Abogado del Estado o de la Corporación Local cuando no hayan logrado el cobro de las cantidades defraudadas por otra vía (244). Esta posibilidad debe ampliarse al particular que haya resultado perjudicado por la comisión de un delito fiscal: por ejemplo, cuando la Administración se ha dirigido contra él, en virtud de derecho de repetición o de prelación, por defraudación cometida por otra persona.

7. La conexidad en los procesos por delito fiscal

El delito fiscal puede manifestarse en concurso, real o ideal, con otros delitos; este concurso dará lugar, desde la perspectiva procesal, a que dichos delitos sean conexos (244 bis) y deban ser tramitados en un solo proceso, como excepción al principio general de que cada delito debe ser objeto de un proceso (244 ter).

La aplicación del principio de la conexión de delitos es posible tanto en el supuesto de diferentes delitos fiscales imputados a una misma persona, incluso cuando el Ente perjudicado es distinto en cada caso, como a los delitos cometidos como medio para lograr la elusión del pago del impuesto, y, evidentemente, en el concurso ideal de delitos, ya que entonces se trata de un solo hecho que constituye dos o más delitos.

El problema fundamental de la tramitación en un sólo procedimiento de delitos conexos se suscita cuando, en el curso de una investigación por un delito perseguible de oficio, resulten datos suficientes de la comisión de un delito fiscal conexo con aquél bien por concurrir una relación medio-fin, bien por tratarse de un concurso ideal de delitos: en este supuesto, sólo cabrán dos soluciones: bien deducir testimonio bastante y remitirlo al Delegado de Hacienda o Presidente de la Corporación respectiva para que, tras el procedimiento administrativo, denuncien los hechos, y, una vez recibida la denuncia, acumularla al Sumario, que quedaría paralizado hasta ese momento, o más bien continuar la tramitación de dicho Sumario, de modo que, si llega la denuncia en el trámite procesal oportuno, se acumulará a dicho Sumario, y caso contrario deberá incoarse un nuevo Sumario por el delito fiscal y aplicar los principios de conexidad relativos a la ejecución de las penas una vez recaídas las sentencias: En ningún caso podrá el Juez instructor decretar el procesamiento, ni dirigir la acusación por presunto delito fiscal, si no existe previa denuncia de la Administración (244 quatuor).

No existirá problema, en cambio, cuando en la tramitación de un Sumario por delito fiscal se acredite la comisión de otros delitos conexos, ni cuando haya prueba de la comisión de éstos, y los hechos denunciados por la Administración no constituyan delito fiscal, ya que entonces se seguirá de oficio la persecución de éstos.

XV: OTRAS CUESTIONES QUE SUSCITA EL DELITO FISCAL

El delito fiscal presenta algunos otros perfiles que son tratados en este breve capítulo, por no tener lugar más adecuado para su estudio.

1. Relación entre el delito fiscal y los sistemas de estimación de la base imponible establecidos en la Ley General Tributaria

El capítulo IV del Título II de la L G T está dedicado a "la base", y dedica su sección primera a "la determinación de la base imponible", declarando el artículo 47:

"La Ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible, dentro de los siguientes regímenes: a), estimación directa; b), estimación objetiva; c), estimación por Jurados."

La estimación directa "se utilizará para la determinación singular de las bases imponibles sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente"(245).

En el de estimación objetiva, en cambio, "se utilizará para la determinación singular o global de las bases tributarias, sirviéndose de signos, índices o módulos previstos en la Ley propia de cada tributo (246).

Por último, el régimen de estimación por Jurados Tributarios, conforme al artículo 50 de la L G T, "será subsidiario de los otros dos previstos en el artículo 47 de esta Ley, y permitirá la apreciación en conciencia de las bases imponibles", y se aplicará a los supuestos previstos en el artículo 51, esto es:

a) Cuando el sujeto pasivo haya incumplido sus obligaciones de modo que impida la aplicación del régimen de estimación directa.

b) Cuando en el régimen de estimación objetiva las co

rrespondientes Juntas o Comisiones no lleguen a un acuerdo sobre las bases o cuotas, o alguno de sus miembros recurra contra los acuerdos adoptados.

c) Cuando el sujeto pasivo considere lesiva a sus intereses la estimación objetiva o cuando, considerándola lesiva en relación a la directa, no haya cumplido las obligaciones contables o de otro orden exigidas por las normas reguladoras del tributo de que se trate".

Ninguno de los sistemas expuestos ofrece especiales problemas respecto del delito fiscal: cualquiera que sea la forma de determinación de la base imponible, será ésta a la que se aplique el tipo de gravamen para obtener la cuota tributaria correspondiente, en el proceso de liquidación, y, una vez realizada ésta, es cuando surge la obligación de pago y cuando puede cometerse el delito fiscal.

El aspecto criticable que ofrecen dichos sistemas consiste en que en la estimación objetiva la base se fija atendiendo a "signos, índices o módulos" establecidos por la Ley, y, por tanto, independientes del real valor económico de aquélla, y los Jueces Tributarios aprecian en conciencia, según su arbitrio, las bases, sin datos objetivos (247).

Tampoco los sistemas de fijación de la cuota, ya se trate de una cifra absoluta, o de una proporción de la base imponible, afectan a la realidad del delito fiscal que, en todo caso, surgirá una vez liquidada definitivamente dicha cuota tributaria.

2. Entrada en vigor del delito fiscal. Régimen transitorio.

La disposición transitoria tercera de la Ley sobre Medidas urgentes de reforma fiscal declara que "el delito fiscal, regulado en los artículos treinta y cinco a treinta y siete será de aplicación a los hechos cometidos desde la entrada en vigor de la

presente Ley, relativos a tributos que se devenguen con posterioridad a dicha fecha (248).

Esta Disposición pretende recalcar la irretroactividad del delito fiscal, de modo que no basta que los hechos se hayan realizado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley, sino que es preciso, además, que se refieran a tributos devengados después de la fecha de la misma.

La muy diversa regulación contenida en la ocultación fraudulenta de bienes y en el delito fiscal da lugar a que queden impunes los siguientes hechos:

En primer lugar, todos los que podrían haber encajado en la ocultación fraudulenta de bienes, tanto si fueron cometidos con anterioridad como con posterioridad a la Ley sobre medidas urgentes de Reforma Fiscal. La razón por la que las conductas anteriores quedan impunes radica en la destitución penal de las mismas, que no pueden inscribirse en los elementos constitutivos del nuevo delito fiscal.

En segundo lugar, los hechos que reúnen los caracteres del delito fiscal, pero cometidos con anterioridad a la L H U R F, de acuerdo al principio de irretroactividad de las Leyes penales.

Por último, las conductas posteriores a la entrada en vigor de dicha Ley, siempre que se refieran a tributos devengados con anterioridad, supuesto que realmente no puede enmarcarse dentro del principio de irretroactividad de la Ley penal, ya que el acto en que consiste se comete después de entrada en vigor la Ley, sin que el hecho de que el tributo se haya devengado con anterioridad a dicha entrada en vigor efecte para nada a la conducta de elusión en que consiste el delito.

Si se tiene en cuenta que el delito fiscal se comete cuando, practicada liquidación definitiva, el sujeto pasivo de la relación tributaria deja transcurrir los plazos de pago volun-

tario, no se explica la razón por la que, además de tratarse de actos posteriores a la entrada en vigor de la Ley, ésta exige que se refieran a tributos devengados también con posterioridad, puesto que esta Ley no significa una alteración del sistema impositivo en tonces vigente, ni, por tanto, un "reconocimiento" o "declaración de que el sistema tributario entonces vigente era injusto.

Entiendo que se trató simplemente de una maniobra para retrasar y restringir aún más la aplicabilidad del delito fiscal a unos hechos cuya gravedad es evidente.

3. El delito fiscal y las infracciones de contrabando,

Según las Disposiciones Derogatorias,

Primera: "Quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo establecido en la presente Ley:

Segunda: No obstante, la represión del contrabando continuará regulándose por sus normas específicas".

Conforme a esta Disposición, las infracciones de contrabando será reprimidas según la Ley especial vigente; pero, como esta Ley no comprende en su ámbito la defraudaciones a la Renta de Aduanas (249), las conductas que consistan en una defraudación a la Hacienda, mediante la elusión del pago del impuesto especial de Aduanas o el disfrute ilícito de beneficios fiscales relativos a dicho tributo, en la cuantía prevista en el artículo 319 del Código Penal, constituirán delito fiscal (250).

-294-

TITULO VI

CONCLUSIONES CRITICAS.

1. Consideraciones generales

La exposición, en las páginas precedentes, tanto de los problemas generales que genera el fenómeno de la evasión fiscal, como de las reacciones legislativas de varios Estados para atajarlo, evidencia que, tanto en aquéllos como en éstas existen rasgos comunes a los diferentes países, y elementos diferenciadores.

Los rasgos comunes derivan de un hecho predicable a todos los Estados y períodos históricos considerados, y las diferencias, de la mayor o menor medida con que se da este hecho: el fenómeno sociológico de la evasión tributaria, que consiste tanto en la actitud y conducta de los ciudadanos de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como el resultado de ella, es decir, el volumen de recursos económicos debidos al Estado, previstos por éste para el sostenimiento de los gastos presupuestarios, que no consiguen ingresar, o que logran ingresar a través del cobro a otros contribuyentes, mediante un aumento de los tipos impositivos.

De este modo, la evasión fiscal puede ser reducida a una cifra absoluta, la cantidad total que el Estado debió cobrar y dejó de ingresar en sus arcas, o relativa, es decir, la proporción existente entre lo que debió ingresar y lo efectivamente cobrado.

Al mismo tiempo, la evasión fiscal es un fenómeno social que traduce el comportamiento individual de una masa de ciudadanos, consistente en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, a aunque éste puede revestir una gran diversidad de manifestaciones concretas. Así será preciso distinguir, por ejemplo, entre quien simplemente deja de pagar una cuota tributaria devengada y liquidada y el que realiza actos encaminados a evitar que la Administración llegue a conocer la realización misma del hecho imponible, o su exacto valor económico (1).

Como ya se ha expuesto antes (2), el fenómeno de la evasión fiscal ha preocupado en todos los Estados, incluso en aquéllos

en que la misma no alcanza unas cifras excesivas (3), tanto por el perjuicio que, de inmediato, ocasiona al Estado, que deja de ingresar cantidades que le son debidas y están presupuestadas para subvenir a los gastos públicos, como para quienes no quieren o no pueden eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, ya que el Estado impone una serie de mecanismos para lograr el cobro de aquellas cantidades (aumento de los tipos tributarios, mayor importancia de los impuestos indirectos, etc) que distorsionan el sistema tributario y gravan aún más a aquéllos que no evaden sus impuestos.

La conciencia de la gravedad de este fenómeno da lugar en todos los Estados al establecimiento de una legislación represora de las infracciones tributarias en que, junto a un régimen de sanciones administrativas para las menos graves, se llega en algunos casos al establecimiento de sanciones penales para las más graves, generalmente caracterizadas por el empleo de fraude D(4).

En este título se va a tratar, en primer término, de las conclusiones críticas a que me ha llevado la actual redacción del delito fiscal en España, por vía de comparación con las legislaciones francesa e italiana, y el Derecho histórico español, para llegar a determinar los criterios que deberán presidir una eventual tipificación penal de las infracciones tributarias.

2. El delito fiscal en España.

La investigación histórica y de la legislación actualmente vigente en España muestra una realidad tal vez diferente a la consideración tradicional:

Desde el punto de vista legislativo, la represión penal del fraude tributario no surge "de la nada" en el Código Penal de 1.870, sino que tiene evidentes antecedentes en el Código Penal de 1.822, y especialmente, en las leyes de 3 de mayo de 1.830 y Real Decreto de 20 de junio de 1.852, que ofrece una regulación completa de supuestos y procedimientos aplicables.

La vigencia real de esta legislación es, en cambio, muy escasa: prescindiendo de la nula efectividad del Código Penal de 1.822, únicamente se ofrecen a la consideración del investigador algunas sentencias y autos (5), referidos al citado Real Decreto y a las disposiciones penales contenidas en las Leyes de Presupuestos de los años 1.892 y 1.893 (6), de modo que el artículo 331 del Código Penal de 1.870 sólo fue aplicado indirectamente, a través de la remisión de uno de aquellos artículos. Además, estas escasas resoluciones judiciales se producen en un corto período de tiempo, limitado prácticamente a los últimos veinte años del Siglo XIX.

En el Siglo XX, tras la reforma operada con la ley de contrabando y defraudación de 1.904, al quedar reducida esta última a determinados conceptos impositivos (7), la persecución penal del fraude tributario ha sido inexistente, y la "ocultación fraudulenta de bienes" ha perdurado en los diferentes Códigos penales por pura inercia legislativa, hasta el año 1.977.

Tras la guerra civil, se produjo una clara tendencia a la administrativización, por razones de eficacia, de las infracciones de contrabando, tradicionales compañeras de las fiscales en las leyes del siglo XIX, administrativización conseguida a través de la creación de unos "Tribunales" de contrabando, que podían imponer

sanciones pecuniarias, con apremios personales en caso de impago, suprimidos a raíz de la entrada en vigor de la Constitución española de 1978, cuyo artículo 24, párrafo 4º, prohíbe que las sanciones de la Administración civil puedan consistir en privación de libertad.

La ley 50/1977, de 14 de noviembre, sustituyó la inaplicada "ocultación fraudulenta de bienes" por un tipo penal de nuevo cuño, directamente derivado de las figuras descritas en el sistema de infracciones de la Ley 8 General Tributaria.

Este nuevo precepto constituye una ruptura completa con los tipos penales vigentes anteriormente en España, como se deduce claramente de una simple lectura comparativa de uno y de otros, y que se acentúa si se tiene en cuenta que muchos de los tipos históricos tenían algunas características comunes.

Así sucede, por ejemplo, que tanto el artículo 574 del código penal de 1822 (8) como el 331 del de 1870, y el 56 de la ley de presupuestos de 5 de agosto de 1893, ofrecen un carácter de consumación anticipada, porque la efectiva defraudación del impuesto está considerada simplemente como finalidad perseguida por el sujeto activo del delito, como elemento subjetivo del injusto típico, de modo que no es preciso que dicha defraudación llegue a producirse en la realidad para que el delito quede consumado, en tanto que el nuevo delito fiscal exige que se produzca un perjuicio real para la Hacienda Pública, consistente en que ésta deje de ingresar, total o parcialmente, una cuota tributaria igual o superior a dos millones de pesetas, para que el delito quede consumado.

La razón de este diferente tratamiento radica en la importancia que aquellos artículos concedían a la declaración tributaria, aunque no fuera con la perfección con que hoy está perfilada, en tanto el delito fiscal contempla un momento posterior: cuando, practicada ya la liquidación definitiva, el sujeto activo

del delito deja de pagar la cuota tributaria debida.

Esta construcción del delito fiscal sobre el momento del pago, y no de la declaración, también contrasta con el Derecho francés (9) e italiano (10), que no exigen la concurrencia de un efectivo perjuicio para sancionar penalmente los hechos.

En segundo término, los preceptos de nuestro derecho histórico que exigían, asimismo, un efectivo perjuicio (11), no contenían referencia al "quantum" preciso para que el hecho fuera tipico, a diferencia del artículo 319 del código penal, que exige un perjuicio efectivo y mínimo para considerar el hecho delictivo, ciertamente elevado.

La sanción del delito fiscal en el código penal común y no en una ley especial parece en principio de acuerdo con los antecedentes del código de 1822 y del de 1870, pero no lo es, en cam-
bio, con la tradición legislativa realmente vigente y aplicada en el Siglo XIX, ya que los tipos penales efectivamente aplicados, aun
que fuera en un corto período de tiempo, fueron precisamente los contenidos en una ley especial de represión del contrabando y las defraudaciones, y en dos leyes de presupuestos. Dicha regulación en el Código penal contrasta asimismo con los sistemas penales tributarios de Francia, Italia y Portugal, que optan por acudir a leyes especiales, aunque la fórmula sea diferente en cada caso, pues en Francia se incluyen los tipos penales en el Código general de Im-
puestos, en tanto Italia establece sus disposiciones penales en di-
ferentes leyes tributarias, además de una de carácter general, sp-
bre represión de las infracciones, y las otras, bien de sanción de las infracciones, bien se trata de las leyes de regulación de un tributo determinado, y Portugal, por último, promulga una ley espe-
cial de tipificación de determinadas infracciones tributarias.

La afirmación de que el delito fiscal surge de la L G T y, concretamente, del Capítulo VI del Título II, como podía sospe-

charse al haberse procedido a su tipificación en una ley estricta_
mente fiscal, como lo era la número 50/1977, se evidencia a través
de la comparación del artículo 319 del código penal con los artícu
los 77 a 80 de la Ley general tributaria: si la comparación se efec
túa, no con el texto legal, sino con el del Proyecto de ley sobre
Medidas urgentes de Reforma Fiscal, resulta evidente que la pre_
tensión del legislador fue completar por arriba un sistema de in_
fracciones y sanciones fiscales con una disposición penal, para lo
que se tomaron dos de las circunstancias que convierten las infrac
ciones de omisión en infracciones de defraudación, y se les añadió
el requisito de la cuantía defraudada.

Aunque esta relación ha quedado en parte desvirtuada en
la redacción definitiva del artículo 319 del Código Penal, al ha_
berse convertido aquellas dos circunstancias en elementos super_
fluos, sigue vigente, porque la falta de alguno de los elementos
del tipo, esencialmente de cuantía, convierte el hecho en una in_
fracción tributaria, bien de defraudación, si concurren las false_
dades o anomalías sustanciales en la contabilidad o la resistencia,
bien de omisión en caso contrario, o incluso en simple infracción,
si no halla llegado a producirse perjuicio para la Hacienda Pública,
lo que coincide con la imposibilidad de comisión de este delito en
grado de tentativa (11 BIS).

La relación existente entre el delito fiscal y la ley
general tributaria es imprescindible para el entendimiento de aquél
y de sus problemas: permite comprender, aunque no justificar, el
requisito de la cuantía defraudada, ya que, en el sistema de la L
G T, una infracción tributaria que, en principio, podría calificar
se de defraudación, puede degradar en simple infracción, si no
hay perjuicio (12).

Además, el artículo 319 del código penal contiene nume
rosos términos que han de integrarse en la l.g.t., como son las

referencias a los "impuestos", "beneficios fiscales", "tributos", "períodos y conceptos impositivos", etc, o a través de la doctrina tributaria, como sucede con la diferenciación entre tributos periódicos y no periódicos.

Del doble hecho de que el delito fiscal consista en el im pago de una cuota tributaria legalmente exigible, y de la continua referencia a conceptos tributarios, se infieren los más caracterizados inconvenientes de este tipo penal:

En primer término, la necesidad de una previa liquidación definitiva, que debe realizar la Administración y que, por tanto, ha de ser firme, no susceptible de recurso: esto significa que el incumplimiento de la obligación de presentación de autoliquidaciones (13) no constituye por sí sola delito, como tampoco la falta de veracidad en los datos que se incluyen en la declaración, sino que tales hechos constituirán infracción tributaria de omisión, si se produce perjuicio para la Hacienda Pública, o simple, si no concurre tal perjuicio (14).

Esta previa liquidación, que constituye un acto administrativo, es recurrible en vía económico-administrativa, y posteriormente a través del recurso contencioso-administrativo, de modo que, en algunos casos, sólo al término de éste se habrá fijado definitivamente y sin ulterior recurso la cuota tributaria procedente, lo que tiene una evidente transcendencia en la calificación de un delito uno de cuyos elementos constitutivos exige la determinación exacta de la cuantía impagada.

El legislador intentó obviar el notable retraso que experimentarían las denuncias si, recurrida la liquidación definitiva, hubiera sido preciso esperar a la resolución final del recurso, y estableció la posibilidad de denuncia de los hechos, en las defraudaciones a la Hacienda estatal expresamente, una vez hubiera recaído resolución del Tribunal económico-administrativo central (15). Pero

esta norma sirve únicamente para adelantar la denuncia que la Administración presente, ya que, una vez incoado el Sumario, siempre que el recurso contencioso-administrativo que se haya interpuesto o pretenda interponer contra la resolución del Tribunal económico-administrativo afecte a extremos que puedan referirse a aspectos sustanciales del tipo penal, procederá la alegación y admisión de la cuestión prejudicial, conforme al artículo 4 de la L E C R I N, y, por tanto, la suspensión de los autos penales hasta que se resuelva el recurso contencioso-administrativo (16).

En segundo lugar, la diferenciación entre tributos periódicos y no periódicos, y las diferentes reglas establecidas para la determinación de la cuota defraudada, según se trate de unos u otros tributos, introduce un factor distorsionador más en la realidad de este delito, al imponer determinados plazos o períodos, independientemente de la voluntad del sujeto, para fijar las cuantías que se entienden defraudadas en cada caso.

Hay otros términos en este tipo penal que también suscitan graves problemas, ya tratados, como son la referencia a que el disfrute de beneficios sea "ilícita", y especialmente que la elusión del pago sea de "impuestos", y no de tributos, lo que es una restricción injustificable, aunque ésta se haya tratado de evitar con diferentes interpretaciones (18).

Hay, por último, otros puntos muy criticables de la actual regulación legal, que deben dar lugar a una reforma a fondo del mismo:

En primer término, la falta de protección de las Haciendas de las Comunidades Autónomas: el artículo 319 habla exclusivamente de defraudación a la Hacienda estatal o local, y las normas de procedimiento previo a la denuncia no contienen tampoco referencia ninguna a las Comunidades Autónomas. Entiendo que no puede interpretarse extensivamente el término "Estado", de modo que incluya las Comuni_

dades Autónomas, que tienen personalidad propia y diferente del Estado y de los Entes Locales. Pero tal vez puedan entenderse incluidos en el ámbito de protección del artículo 319 del Código Penal los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, por cuanto aquéllos corresponden originariamente a éste, quien los cede a la Comunidad, con ciertos requisitos y limitaciones, como son el hecho de que la Comunidad realiza las funciones de gestión y exacción por delegación del Estado (19), pero no los impuestos propios de la Comunidad, ni los recargos que aquélla imponga sobre tributos cedidos o no por el Estado (20)(21).

En segundo lugar, la cifra, insólita por lo elevada, de dos millones de pesetas como límite entre el delito y las infracciones tributarias, que contrasta violentamente con las del propio Código penal en los delitos contra la propiedad y otros delitos económicos, evidenciando así un tratamiento benévolo de los delitos de "cuello blanco".

Precisamente esta benevolencia queda evidenciada también en las penas aplicables al delito fiscal, de multa en todo caso, a la que se suman la de arresto mayor, sólo si la defraudación está entre cinco y diez millones de pesetas, y prisión menor si excede de la última cifra indicada, pero exigiendo en ambos casos, para la imposición de la pena privativa de libertad conjuntamente con la multa un requisito de proporcionalidad, además del de cifra absoluta, que premia las defraudaciones inferiores a la proporción indicada, cualquiera que sea su cuantía total.

Asimismo, es beneficioso para el reo el sistema de reglas para la determinación de la cuantía defraudada, que fragmentan defraudaciones que evidentemente responden a una sola voluntad delictiva, y que sólo en el caso de períodos impositivos inferiores a un año pueden dar lugar a un auténtico perjuicio para aquél, al imponer la acumulación de las cantidades defraudadas en cada uno de

los distintos periodos impositivos correspondientes al mismo año natural, aunque cada uno de ellos no alcance la cifra indicada en el artículo 319 D(22).

Un tercer extremo totalmente criticable de la redacción del delito fiscal lo constituye la referencia a los supuestos en que la ley "entiende que existe ánimo de defraudar": las falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y la negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

Estas circunstancias han sido objeto de las más diversas y encontradas interpretaciones, que anteriormente se han recogido D(23), y se han convertido, con la redacción definitiva en un elemento suprefluo, cuya única función parece ser el dificultar la ex gé^{ne}sis del precepto (24).

Asimismo, la regla para los casos de Sociedades, Entidades ó Empresas, similar a las establecidas en el propio Código Penal para otros delitos, no es feliz, cuando imputa el hecho al "autor material" de la defraudación por falta de responsabilidad de los Administradores (25).

La persecución del delito fiscal únicamente a instancia de la Administración, aunque tiene paralelos en el Derecho extranjero D(25 BIS), y pretende justificarse en la dificultad de obtención de los datos exactos de la cuota procedente y de la impagada, así como en el hecho de que es la Administración la que primero conoce el hecho presuntamente delictivo, dará lugar a dilaciones innecesarias, en el caso en que sean los Tribunales quienes, en el curso de investigaciones por otros delitos, llegaren a conocer de la comisión de un delito fiscal; por tanto, debe suprimirse este requisito de previa denuncia de la Administración, y, en el supuesto de mantenerse la redacción del tipo penal como actualmente, instaurar un trámite de reclamación a la Administración del expediente administrativo de inspección.

Se echa en falta en la regulación del delito fiscal una referencia a las consecuencias económicas, a la responsabilidad civil dimanante del mismo, que normalmente consistirá en la cuota de fraudada y recargos y otros conceptos, pero que puede asimismo estar constituida por el perjuicio sufrido por un tercero contra el que haya actuado la Hacienda Pública, en uso de las garantías establecidas en la Ley General tributaria para el cobro de sus derechos. Aunque debe aplicarse las normas del Código Penal, y no las de aquella ley, que sólo deben ser efectivas en el ámbito de la propia relación tributaria o a las infracciones fiscales previstas en la L G T, en cuanto se refiere a los grados de responsabilidad y participación, no hubiera estado de más una norma que expresamente lo declarara así, pues la sentencia penal en muchos casos tendrá que pronunciarse sobre responsabilidades civiles.

8. Perspectivas de futuro del delito fiscal

Con este epígrafe se trata de hacer un balance final de lo expuesto en esta tesis, con la mirada puesta en el futuro. En él se perfilan tres aspectos fundamentales: en primer término, de futuro inmediato y de presente: qué posibilidades reales de eficacia tiene el artículo 319 con su actual redacción (26), y cuáles son las principales trabas a su efectividad práctica.

En segundo lugar, cuáles son los fundamentos para una posible tipificación penal de determinadas manifestaciones de la evasión tributaria (27).

Por último, qué criterios deberían regir, de una parte para determinar qué conductas pueden o deben criminalizarse, y cuáles les merecen exclusivamente una sanción administrativa, y de otra, qué principios han de servir de base al régimen fiscal de unas y otras.

4. La eficacia del artículo 319 del Código Penal

Con el término "eficacia" no se trata de aludir a la que pueda tener el delito fiscal como medio de lucha contra el fraude tributario. Como ya se indicó antes (28), el establecimiento de un tipo penal sancionador de determinadas conductas de incumplimiento de las obligaciones tributarias es sólo un medio, y no el más eficaz, de lucha contra la evasión fiscal, desde la perspectiva de logros a corto plazo: lo es mucho más el establecimiento de una inspección eficaz, por ejemplo; y esto sin tener en cuenta que la penalización no debe responder nunca a criterios de eficacia, sino de justicia, y ser manifestación de una política criminal ponderada.

La eficacia del delito fiscal a que me refiero es fundamentalmente interna, es decir, relativa a la aplicabilidad del tipo penal, y externa: cumplimiento de sus fines propios, de sanción del hecho, adecuación de la pena a la gravedad de aquél, y prevención,

tanto general como especial.

Esta posible eficacia es muy limitada en el delito fiscal, por dos tipos de razones, fundamentalmente: las derivadas del cúmulo de exigencias para la integración del tipo penal, y de la forma de persecución del delito fiscal, ya enumeradas antes (29), y de otra parte las derivadas de la propia actitud de la Sociedad ante el fenómeno del fraude fiscal, benévola y que encuentra fáciles resquicios en el tipo penal para exculpar conductas que, en principio, cabrían incluir en aquél.

Además de esta actitud, debe resaltarse el dato de que la mayoría de los hechos presuntamente constitutivos de delitos fiscales y, generalmente de volumen económico más elevado, se cometen en el seno de personas jurídicas (30); a pesar de la norma de atribución de responsabilidad penal en estos casos, la responsabilidad personal de los administradores, y más aún de los llamados "autores materiales" se diluye más fácilmente aún en supuestas situaciones de suspensión de pagos, regulaciones de empleo, moratoria de deudas con la Seguridad Social, etc., que se traducen en una supuesta imposibilidad material de pago de las deudas tributarias, y llevan a un sobreesimiento de las actuaciones judiciales.

Todo ello se traduce en la falta de aplicación del artículo 319 del Código penal: no existe, en el momento de redactar estas líneas, constancia de que, en los cuatro años de vigencia del delito fiscal, haya recaído ninguna sentencia condenatoria en aplicación del mismo (31).

De este modo, el actual tipo penal, que ya revelaba un trato de favor del delito fiscal frente a otras figuras delictivas, tampoco cumple una función de prevención general, derivada de la ejemplaridad de las sanciones penales, ya que éstas no se imponen

5. Presupuestos previos al establecimiento del delito fiscal

La posible criminalización de las infracciones tributarias consideradas más graves ha de responder, más que a razones de eficacia, a otras de justicia. Esta afirmación se fundamenta en dos órdenes de razones: En primer término, la propia naturaleza del D^o penal, represor de las conductas consideradas más perjudiciales para la convivencia social, que exige la previa aceptación de la censurabilidad de la conducta tipificada, y que ha de imposibilitar la criminalización de conductas que no sean consideradas nocivas para dicha convivencia o, al menos, no revistan la gravedad precisa, lo que obligará al establecimiento, junto al delito fiscal, de una serie de conductas como infracciones tributarias, sancionadas administrativamente. En segundo lugar, como ya se expuso antes, la tipificación penal de infracciones tributarias no es, en absoluto, el medio más eficaz de lucha contra la evasión tributaria ni, desde luego, el único.

La necesidad de que el delito fiscal responda a exigencias de justicia, y la imposibilidad de precisar éstas sin una referencia a las condiciones sociopolíticas y jurídicas del tiempo y lugar en que se procede a su creación da lugar a la consideración de una serie de requisitos previos, al menos en un "priori" lógico, a los que ya se aludió con anterioridad, y que procede volver a indicar aquí. Estos requisitos, como indica RODRIGUEZ MOURULLO (1932), pueden ser simultáneos al establecimiento del delito fiscal, ya que la propia dinámica social permitirá que actúen como presupuestos de su vigencia, y que, por tanto, dicha figura delictiva cumpla algunos de sus fines, además del puramente represivo.

Desde la perspectiva política, se afirma la necesidad de un Estado de Derecho, por tratarse del que mejor representa la voluntad social y permite la participación de los ciudadanos en la elaboración de las leyes.

También se afirma el necesario cumplimiento del principio de constitucionalidad de las leyes tributarias, es decir, que éstas cumplan los requisitos formales que la Constitución establezca, y los límites que en su caso, les imponga.

En tercer lugar, debe existir, junto al control, una adecuada publicidad del gasto público, que permita al ciudadano conocer y controlar el destino que se da a los ingresos públicos, no sólo mediante organismos públicos eficaces en el control, sino a través de la publicación de los resultados del mismo. En España, será preciso un Tribunal de Cuentas, dependiente de las Cortes Generales, con la necesaria dotación para lograr un control verdaderamente eficaz de las partidas de gastos de los organismos del Estado, control que, además, debe ser rápido, de modo que permita una casi inmediatitud entre el término de un ejercicio presupuestario y la publicación de los resultados del control por parte de aquel organismo.

Junto al cumplimiento por parte de las leyes tributarias, de las disposiciones constitucionales que les afecten, el sistema tributario ha de caracterizarse por una gran claridad, y procurar cumplir al máximo el principio de progresividad.

Estos requisitos son políticamente imprescindibles para el establecimiento del delito fiscal: si el ciudadano no tiene medios para conocer y controlar, aunque sea a través de sus representantes y no directamente, qué se hace con su dinero, cómo se justifican las diversas partidas de gastos, y cómo se sancionan los gastos injustificados, con penas criminales incluso, en el caso de malversaciones, será muy difícil exigirle que cumpla con su deber ciudadano de pagar los impuestos, y sólo se le podrá forzar, pero no convencer a que lo haga, a través de una serie de medios coactivos.

Junto a estos requisitos, políticos y derivados de las exigencias del Estado de Derecho unos, y más estrictamente jurídicos otros, y dado que, aun con el cumplimiento de los mismos y la crea-

ción de una recta conciencia fiscal, existirá el fenómeno, en mayor o menor medida, de la evasión fiscal, la creación de un delito fiscal ha de ir precedida también de una serie de medidas encaminadas a la lucha contra el fraude tributario, imprescindibles para que aquél pueda cumplir las funciones que se le atribuyen.

En primer término, un sistema de inspección eficaz, que permita poner de manifiesto el mayor número de infracciones posible; sin este requisito, al no poder conocerse dichas infracciones, difícilmente podrá tener vigencia el delito fiscal, ya que la persecución de las conductas que puedan constituirlo dependerá en buena medida de la actividad de la inspección tributaria.

En segundo lugar, un sistema claro de infracciones y sanciones tributarias relativas a las conductas menos graves, de modo que el delito fiscal sea o constituya la tipificación penal de las infracciones más graves. Esto exige el empleo de algún medio de discriminación o delimitación entre el delito fiscal y las infracciones tributarias. Son varios los criterios que, para ello, pueden arbitrase:

Primero: la gravedad del perjuicio ocasionado a la Hacienda: éste es el actualmente vigente en España, ya que el delito previsto en el artículo 319 del código penal exige un perjuicio para la Hacienda igual o superior a dos millones de pesetas, por lo que un perjuicio inferior constituirá infracción tributaria (33).

Este criterio presenta el grave inconveniente de exigir una previa liquidación definitiva del impuesto, que ha de ser firme, y que permita determinar la exacta cuantía de la cuota procedente y de la impagada, a fin de apreciar si ésta alcanza el límite mínimo exigido para constituir delito o no. Este requisito de previa liquidación definitiva supone la necesidad de una coordinación entre el procedimiento administrativo y el proceso penal, a fin de evitar discrepancias entre uno y otro (34).

Segundo: puede articularse la diferenciación del delito fiscal, o así se pretende al menos, a través del criterio del interés protegido en uno y otras, y, por tanto, del tipo de obligación incumplida, de modo que constituirían delito las modalidades de incumplimiento de las obligaciones principales, e infracción tributaria los de las obligaciones secundarias o accesorias.

Este criterio, sin embargo, choca con el inconveniente de que, aparte la obligación fundamental de pago de la deuda tributaria hay otras que es difícil encajar entre las principales o accesorias (presentación de declaraciones o llevanza de contabilidad, por ejemplo) y todas ellas, principales y accesorias, se encaminan al mismo fin de logro del pago puntual y completo de la deuda tributaria.

Asimismo, en muchos casos de incumplimiento de obligaciones secundarias podrá evidenciarse la voluntad de elusión del pago del impuesto, o que aquella infracción se produjo por otros motivos, no merecedores de sanción penal.

Un tercer criterio de distinción atiende a los tipos de conductas, y distingue entre conductas fraudulentas y no fraudulentas, según concurra o no el empleo de medios comisivos que revelen la voluntad de fraude.

Según este criterio, no serían merecedoras de sanción penal ni las infracciones imputables a título de negligencia, ni tampoco las dolosas pero que no respondan al empleo de estos medios fraudulentos: para gran número de autores / (34 bis) este sería el sistema español, junto con el de la cuantía, ya que para ellos las "falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad" y la resistencia a la actividad investigadora de la Administración tributaria serían las dos circunstancias que, en forma alternativa, revelarían la voluntad de fraude.

Este criterio, por sí solo considerado, adolece de varios inconvenientes, fundamentalmente la exclusión del ámbito penal de

las conductas dolosas no fraudulentas que, sin embargo, signifiquen un grave perjuicio económico para la Hacienda (35).

Entiendo que no puede utilizarse uno solo de los criterios expuestos, sino que será preciso establecer un sistema mixto, que en unos casos atienda al criterio del perjuicio ocasionado, y en otros al empleo de fraude. Tal vez podría adoptarse los siguientes principios para la determinación de las conductas que han de constituir infracción tributaria y las que habría de penalizarse:

En primer lugar, deben constituir infracción tributaria los supuestos de incumplimiento de obligaciones tributarias imputables a título de negligencia e incluso, en algunos casos, de responsabilidad objetiva, cualquiera que sea el perjuicio que, en definitiva, haya sufrido la Hacienda.

En segundo término, las conductas caracterizadas por el empleo de fraude habrían de construirse fundamentalmente como de resultado cortado, de modo que para su consumación no sea preciso un efectivo perjuicio para la Hacienda.

En tercer lugar, habría de tipificarse penalmente algunas conductas dolosas no fraudulentas, por razón de la gravedad de las mismas o de su resultado.

La tipificación penal de determinadas conductas ha de atender a las tres fases fundamentales de la relación tributaria, para incluir las conductas más importantes y graves de cada uno de ellos, alguna de las cuales ya pueden incluirse en otros tipos penales, y, por tanto, sólo quedaría determinar si proceden las mismas penas o es conveniente un agravamiento de penas:

En primer término, ha de atenderse al momento de realización del hecho imponible y tipificarse penalmente todas aquellas conductas directamente encaminadas a evitar que la Administración tributaria llegue a conocer el hecho imponible o su valor, en los

casos en que éste no esté previamente determinado por la Ley: en es te supuesto hay que incluir los contratos simulados en perjuicio de la Hacienda, por alteración de sujetos, causa, valor del objeto u o otras circunstancias, cuando dicha alteración tenga trascendencia en la cuota tributaria procedente.

El segundo momento o fase de la relación tributaria, de declaración y liquidación tributaria, tiene una especial trascendencia, no recogida de modo terminante por la L G T, pero reconocida por todas nuestras leyes penales represoras del fraude fiscal: aunque en el sistema de la L G T el contribuyente presenta declaraciones, y es la Administración quien liquida, de modo que la fórmula de auto liquidaciones que hoy siguen la mayoría de los tributos se entiende que es siempre provisional, a resultas de la liquidación definitiva, en gran número de ocasiones, dichas autoliquidaciones devienen definitivas por el simple hecho del transcurso del tiempo, ya que la Administración no puede materialmente comprobar todas las autoliquidaciones. Este hecho obliga a considerar la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones a cuenta, no como un mero deber formal, sino como una obligación principal, derivada del deber de colaboración en la gestión del impuesto.

Por ello, debe volverse a un sistema parecido al del anterior artículo 319 del Código Penal, y sancionarse penalmente las ocultaciones de circunstancias que contribuyan a aumentar la cuota tributaria, y la inclusión de elementos ficticios que sirvan para reducirla. Este supuesto debe construirse en forma de consumación anticipada, pero, dado que puede suponer conductas de muy diversa gravedad, habría de atenderse, para la penalización, al criterio de la trascendencia que aquellas tengan en la cuota procedente, es decir, la proporción que en que reducirían la cuota procedente. Este criterio adolece del inconveniente de la necesidad de una liquidación administrativa, pero es el único que permitiría atender a la diferencia

te trascendencia y gravedad de unas conductas, a través de las diferentes proporciones entre la cuota realmente procedente y la que resultaría de haber prosperado los datos falsos de la declaración.

En cambio, la no presentación de declaraciones obligatorias habría de constituir infracción tributaria, que podría agravarse, siempre dentro de este carácter, por la reiteración de la omisión por parte del sujeto.

La tercera fase es la de pago de la deuda tributaria. Para asegurar el cobro de ésta, la Administración tributaria goza de una serie de garantías y privilegios, ya estudiados antes (B6). La existencia de los mismos debe dar lugar a que la mera negativa al pago constituya infracción tributaria, sancionada con recargos y con la norma de que se devenguen los intereses por mora, y sólo constituyan infracción penal los supuestos de insolvencia posterior o simultánea al momento del pago, imputable al sujeto, tal vez con penas más graves que el actual alzamiento de bienes al suponer un perjuicio para los intereses económicos públicos.

Precisamente el inconveniente que presentaba el delito fiscal, en la redacción del Proyecto de Ley, y según las interpretaciones que consideran a las falsedades en la contabilidad y a la resistencia elementos constitutivos estructurados alternativamente, la redacción actual, sería el hecho de que se refiere a conductas sostenidas en el tiempo, auténticos procesos volitivos que pueden comenzar a manifestarse en el mismo momento de la realización del hecho imponible, pero que no se entienden consumadas hasta que, practicada la liquidación definitiva, el sujeto deja transcurrir los plazos de pago voluntario sin efectuar el ingreso.

Este inconveniente se obvia con mi interpretación de aquellas dos circunstancias, pero es difícilmente comprensible la necesidad de tipificar penalmente el mero hecho del impago de una cuota tributaria, por muy elevada que ésta sea, cuando la Administración

está provista de las garantías para el cobro indicadas.

6. Principios aplicables al delito fiscal

La eventual tipificación de un tipo penal que sustituya al actual, ha de regirse, en mi opinión, por los siguientes criterios:

Primero: tipificación en el Código Penal común (37): De las tres posibles formas de tipificación del delito fiscal, a saber: en el Código Penal, en una ley general tributaria (38), o en una ley especial, entiendo que la primera es la mejor. (39)

La inclusión del delito fiscal en el Código Penal permite tratar aquél con una sujeción plena e inmediata a los principios informadores del Derecho penal, sin necesidad de referencias indirectas o normas de remisión; además, permite o debe llevar a una adecuación del delito fiscal con otras conductas de similar gravedad del mismo Código. Finalmente, exige una técnica más depurada, pues es preciso sintetizar en unos pocos artículos las posibles manifestaciones del fraude fiscal dignas de represión penal. En cambio, si se acude a una ley especial, ya se trate de un capítulo de una ley general tributaria o de una ley completa, el posible beneficio derivado del establecimiento de una relación directa entre el delito fiscal y las infracciones tributarias, y entre éstas y el sistema tributario vigente, cede ante la posibilidad de una inflación de tipos penales y un desfase entre esta legislación penal especial y el Código penal.

En este momento, en que se promueve la reforma en profundidad del Código Penal, y se propugna incluso la redacción, ya elaborada como Proyecto de Ley, de un Código de nueva planta, puede establecerse un título especial, de delitos contra los intereses económicos del Estado y otros Entes Públicos (40), en que podrán incluirse los delitos monetarios, contrabando, fraudes fiscales,

delitos relativos a impuestos ilegales, malversaciones de caudales públicos y otras conductas que afecten a la actividad financiera del Estado y de los otros Entes Públicos en las diversas fases de manifestación de aquéllas, es decir, desde la fijación de los ingresos públicos hasta la materialización del gasto, pasando por la exacción de los tributos y la adjudicación del dinero a la satisfacción de determinados gastos.

Segundo: en cuanto a las concretas conductas a tipificar, entiendo imposible en este momento establecer una concreción mayor que la ya indicada antes (41), relativa a los momentos trascendentes de la relación tributaria y las conductas más caracterizadas que pueden manifestarse en cada uno de ellos. En la doctrina pueden encontrarse ejemplos de autores que optan por una definición genérica (42), de otros que recogen grupos de conductas merecedoras de sanción (43), o, finalmente, otros que llegan a una concreción máxima de conductas dignas de sanción penal (44).

Tercero: La opción de que se tipifiquen penalmente varias conductas dificulta el establecimiento de unos caracteres que hayan de regir todas ellas, pero sí puede considerarse que todas ellas han de presentar las siguientes características:

En primer lugar, han de estar construidas en forma dolosa: las infracciones debidas a culpa o negligencia del sujeto han de constituir siempre infracción administrativa.

En segundo término, las conductas caracterizadas por el fraude han de construirse en forma de consumación anticipada, de modo que no sea preciso un efectivo perjuicio para la Hacienda para que la conducta quede consumada. Esto es especialmente aplicable a las conductas referidas a los dos primeros momentos de la relación tributaria, es decir, realización del hecho imponible y declaración, pero ha de aplicarse también a las maniobras posteriores de impago, de modo que, aunque la Administración, en virtud, por ejemplo, del

derecho previsto en el artículo 74 de la L G T (45), consiga en vía ejecutiva hacer efectivos sus créditos, se sancione el hecho como consumado.

En tercer lugar, debe acogerse expresamente la participación criminal de terceras personas, de acuerdo con los principios generales de participación previstos en el Código Penal.

En cuarto lugar, los procesos por delitos fiscales han de poder iniciarse de oficio, sin perjuicio de que se permita o imponga, según los casos, la reclamación del expediente administrativo de inspección.

Cuarto: El sistema de sanciones penales ha de prever no sólo penas pecuniarias, sino también privativas de libertad, de acuerdo con la diferente gravedad de aquéllas, y en proporción a las previstas para conductas similares.

Quinto: El Tribunal penal habría de estar obligado únicamente de pronunciarse sobre responsabilidad penal, no civil, de modo que la responsabilidad económica por el fraude sería la establecida en la L G T, a ejecutar por la propia Administración, y aquél únicamente habría de referirse a las costas causadas en el proceso.

7. Consideraciones finales.

El presente estudio sobre el delito fiscal ha puesto en evidencia que, frente al hecho del fraude fiscal y su generalización, los Estados han reaccionado tipificando penalmente las conductas más graves de incumplimiento de las obligaciones tributarias, pero que esta reacción legislativa, en España, aun produciéndose desde el inicio del régimen liberal, al menos, no ha venido acompañada de una serie de medidas que permitan a los tipos penales lograr sus fines de prevención general y de represión de las conductas infractoras, de modo que han sido tipos penales prácticamente "muertos", sin ningún tipo de eficacia.

Esta experiencia histórica en nuestro país revela que el delito fiscal debe ir unido a una serie de requisitos y medidas de lucha contra la evasión fiscal, sin las cuales aquél no será nunca aplicable, ni podrá llegar a crearse una conciencia ciudadana de censura del incumplimiento de los deberes tributarios.

Aunque parece que, en la actual reforma fiscal se está tendiendo, de una parte, a potenciar los mecanismos de inspección y control, y de otra a crear una recta conciencia, con frecuente uso de los medios de comunicación, adolece de una serie de deficiencias que deben subsanarse para lograr erradicar o, al menos reducir sustancialmente la evasión fiscal, cuya cuantía, en todo caso, es difícilmente evaluable: Así, se ha comenzado la reforma con una "amnistía fiscal" y, junto a algunas medidas, con la introducción de un nuevo delito fiscal en una operación de "comenzar la casa por la ventana". Se trata, además, de un delito muy difícilmente aplicable, especialmente con las interpretaciones actualmente imperantes acerca de sus requisitos, pero que se ve acompañado de una propaganda que induce a los menos informados a creer que cualquier pequeño fraude va a constituir delito. Todo ello, apoyado en el "temor al ordenador" cuidadosamente propiciado por el Ministerio de Hacienda.

Creo que esta reforma se ha olvidado de algunos de los principios básicos que han de regir la lucha contra el fraude fiscal, en beneficio del principio de sospecha de que todo ciudadano es un defraudador en potencia: tal vez a corto plazo sea menos efectivo, pero debe lucharse por crear una recta conciencia ciudadana a través, en primer término, de una claridad y transparencia absolutas en el gasto público, pues no hay mejor defraudador en potencia que el ciudadano que se siente estafado por el Estado, y de una progresividad en la presión tributaria. Cumplido ésto, han de potenciarse los mecanismos de inspección tributaria y sancionarse sin discriminación ni miramientos a los infractores, tanto administrativa como penalmente.

-318-

NOTAS MARGINALES.

TITULO I: PROBLEMAS GENERALES DEL DELITO FISCAL.

- 01: Diccionario ideológico de la lengua española. Julio Casares. Ed. Gustavo Gili. 1.977. "Diccionario de la lengua española". Real Academia española. Madrid, 1.970
- 2: Según el artículo 28 de la L G T, "El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria".
- 3: Vide "Notas de Derecho financiero, Tomo I, vol 2º, lec 33, págs 203 y ss.
- 4: Artículo 30 de la L G T: "Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del contribuyente".
- 5: Vide "Notas de Dº financiero", Tomo I, vol 2º, págs 606 y 607. Según el artículo 5 de la L G T, "las provincias y los Municipios podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las leyes. Las demás Corporaciones y Entidades de Derecho Público no podrán establecerlos, pero sí exigirlos, cuando la Ley lo determine".
- 6: Vide "Notas de Dº financiero", I, 2º, pág 1
- 7: Artículo 133 de la Constitución española: 1. "La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley. 2: Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes".
- 8: vide "Notas de derecho financiero", T. I, 2º, pág 1
- 9: SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: "En torno al concepto y contenido del Derecho penal tributario", en A D P, 1.967, pág 113. "naturaleza jurídica de la infracción tributaria", en IX SEMANA de estudios de Dº financiero, págs 217 a 221
- 10: LOPEZ BERENGUER, JOSE: "la infracción tributaria: naturaleza, clases y consecuencias", en IX semana..., pág 209
- 11: Vide INFRA, pág 259 y ss
- 12: LOPEZ BERENGUER, JOSE: op. cit., pág 210
- 13: Vide INFRA, pág 276 y ss
- 14: Vide INFRA, pág 247 y ss
- 15: FLORA, GIOVANNI, "Profili penali in materia di imposte dirette ed I V A, CEDAM, 1.979, pág 18
- 16: "Notas de Dº financiero, I, 3º, pág 394
- 17: FLORA, GIOVANNI, op. cit., pág 18
- 18: Vide INFRA, pág 259 y ss
- 19: En el mismo sentido, SAINZ DE BUJANDA, F.: "naturaleza jurídica

- de las infracciones tributarias", en IX SEMANA, pág 217 y ss; RODRIGUEZ DEVESA, JOSE MARIA: "problemas que plantea la posible criminalización de las infracciones tributarias: el delito tributario", en XI C T del C I A T, págs 458 y 459; RODRIGUEZ MOURULLO, GONZALO: "presente y futuro del delito fiscal", pág 11 y ss; SERRANO GOMEZ: "fraude tributario (delito fiscal)", pág 27; COBO DEL ROSAL, MANUEL: "Derecho penal y derecho tributario", Revista del foro canario, n° 48, 1.968, pág 55 y ss. En CONTRA: QUINTANO, en "naturaleza y calificación de la infracción tributaria", en X SEMANA, pág 531, "por cuanto que, constituyendo (la infracción tributaria) una conducta antijurídica y hasta culpable, carece del elemento básico de la tipicidad".
- 20: De acuerdo con el artículo 84 de la L G T, "Las sanciones de omisión y defraudación se aplicarán por la Administración...". En cambio, el artículo 36 de la Ley sobre Medidas urgentes de reforma fiscal dispone que "el conocimiento de las causas por los delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria".
- 21: FLORA, GIOVANNI, op. cit., pág 18
- 22: VIDE X SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO, y especialmente GONZALEZ NAVARRO, FRANCISCO: "naturaleza y calificación de la infracción tributaria", pág 555; FERNANDEZ MONTES, MARCIAL: "imputabilidad, culpabilidad y causas de justificación"; pág 561; DEL ROSAL, JUAN: "idea sobre la aplicación de los principios del Derecho penal a la infracción tributaria", pág 639. COBO DEL ROSAL, op. cit., pág 61 y 62; RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 14 y ss
- 23: VIDE INFRA, pág 212 y ss
- 24: DUS, A: "Teoria generale dell'illecito fiscale", GUIFFRÉ, 1.957, pág 293 a 299 configura el fraude fiscal esencialmente como la acción de procurarse con artificio o engaño un beneficio injusto en perjuicio de la Hacienda. VIDE FLORA, GIOVANNI, op. cit., pág 25.
- 25: VIDE: RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 59 y ss; SERRANO, GOMEZ, op. cit., pág 167 a 176.
- 26: "Notas de Derecho financiero, Tomo I, vol 3", pág 396.
- 27: IDEM anterior, pág 397.
- 28: Con respecto a Francia, por ejemplo, una pequeña nota periodística publicada en "El periódico de Barcelona" del viernes 28 de noviembre de 1.978, afirma que, en 1.975, el fraude fiscal en Francia ascendió a treinta y seis mil millones de francos, es decir, un 13% de las recaudaciones, según datos del Minis

terio de Justicia; el fraude quedaba repartido en la siguiente forma: un 11%, en el impuesto sobre la renta, un 4% en el de patrimonio personal, y un 14% en el de consumo; en cuanto a SUIZA, WURLOD, MARCEL, "Évolution du droit pénal fiscal fédéral", deduce la cifra de 283 millones de francos suizos para el año 1.960, y para el cantón de Vaud 16 millones, equivalentes a un 8%, de pérdidas. Vide, en apéndice documental, noticia publicada en la página 55 de "El País, de 13 de noviembre de 1.981, con datos relativos a España.

- 29: Según el artículo 48 de la L G T, "el régimen de estimación directa se utilizará para la determinación ^{singular} de las bases imponibles sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente".
- 30: ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, CESAR: "notas sobre el ordenamiento español ante el fraude fiscal", en IX SEMANA, pág 27 y ss
- 31: En "coloquios de la IX SEMANA, pág 428.
- 32: SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 112
- 33: MARGALLO RIAZA y GARCIA LOPEZ: "la evasión fiscal en España: un estudio piloto para un análisis sociológicos", en Revista de Hacienda Pública española, pág 23.
- 34: COBO DEL ROSAL, op. cit., pág 51.
- 35: ALBIÑANA y GARCIA-QUINTANA, op. cit., pág 286 y 287 y MEMORIA del fiscal del Tribunal Supremo de 1.972.
- 36: citado en "Notas de D^a financiero, Tomo I, vol 3^a, pág 405 y ss
- 37: Vide el alegato de GONZALEZ SERRANO contra el delito de ocultación fraudulenta de bienes en "Apéndice a los comentarios del Código Penal de Don Joaquín Francisco Pacheco", 3^a edición, Madrid 1.885, págs 240-241.
- 38: SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 116 y ss
- 39: Frente a esta afirmación, LANDROVE DIAZ, GERARDO, en "las infracciones tributarias ante el Derecho penal español", pág 97, sostiene que "la conciencia social vigente en la actualidad, que ha pasado de una contemplación condescendiente de actividades de este tenor a un estado de madurez que ha cristalizado en un serio juicio de reproche sobre las mismas", y añade: "la consideración que el puntual cumplimiento de las obligaciones fiscales es un valor fundamental de la convivencia social, determina un juicio de disvalor sobre la actitud del defraudador.". En contra, y en el mismo sentido de nuestro texto, RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 32, dice que "sin duda saben hoy quienes más defraudan al Erario Público que su comportamiento impide una justa redistribución de la

renta y desplaza la presión fiscal hacia los demás ciudadanos ... pero esta consciencia no se convierte para ellos en conciencia práctica".

- 40: VIDE RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 25 y ss
- 41: VIDE INFRA, pág 259 y ss
- 42: VIDE INFRA, pág 102 y ss.
- 43: "Instrucciones al servicio de Inspección de los Tributos" (número 1), hasta el 26 de enero de 1.976, sobre uso de las facultades represivas establecidas en las leyes".
- 44: Publicadas en C L E, pág 89 del tomo I, y pág 451 del Tomo I de 1.899: Vide apéndice documental.
- 45: VIDE apéndice documental.
- 46: VIDE cuadro en apéndice documental.
- 47: Según el informe del entonces Ministro de Hacienda, Don Francisco Fernández Ordóñez, en el discurso de presentación del Proyecto de Ley sobre medidas urgentes de reforma fiscal, dicho Proyecto "no es por sí toda la reforma, sino que intenta: Uno, crear la infraestructura instrumental de la reforma. Dos, asentar piezas sustantivas imprescindibles; tres, fortalecer el aparato administrativo; y cuatro, obtener con sus efectos directos y sus efectos inducidos los recursos necesarios para permitir una mayor capacidad del sector público". VIDE, asimismo, en este discurso, la referencia al fraude fiscal, calificado por el Ministro como "uno de los protagonistas de su larga peripecia" (de la historia tributaria española). D S C D, 1.977, número 6, págs 1.9 y ss; sesión de 9 de agosto de 1.977.
- 48: "Notas de Derecho financiero, Tomo I, vol. 3ª, pág 409.
- 49: GARCIA RADA, DOMINGO: "El delito tributario (con especial referencia al Derecho peruano)", pág 47; RODRIGUEZ ROBLES, ANTONIO: "repercusiones de la infracción tributaria en los tipos de gravamen", en IX SEMANA, pág 307.
- 50: "Notas de Derecho financiero, I, 3ª, pág 410; MABINANA y GARCIA QUINTANA, op. cit., en IX SEMANA, pág 284. Vide la Exposición de Motivos del Proyecto de Código Criminal de 12 de agosto de 1.834, infra, pág 120 y ss.
- 51: NOTAS DE DERECHO FINANCIERO, I, 8ª, pág 411
- 52: VIDE SUPRA, pág 25.
- 53: LANDROVE DIAZ, GERARDO, op. cit., pág 89.
- 54: Memoria del Fiscal del Tribunal Supremo de 1.976, pág 245. TORRES LOPEZ, en IX SEMANA, pág 305.
- 55: SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 159 a 161, y MEMORIAS del Fiscal del Tribunal Supremo, de 1.972 y 1.976.
- 56: VIDE COBO DEL ROSAL, op. cit., pág 51 y RUIZ JINENEZ, JOAQUIN, "infracción fiscal y estructura política", en IX SEMANA....

pág 299 dice que "sólo por las vías convergentes de la educación moral de los ciudadanos, de la reforma económico-social y de la reordenación jurídico-política es posible llevar a términos favorables la lucha contra el grave y extendido mal de las infracciones fiscales".

- 57: VIDE RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 25, y Memoria del Fiscal del Tribunal Supremo de 1.972. FLORA, GIOVANNI, op. cit., pág 5
- 58: VIDE RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 25. Según WURLOD, MARCEL, op. cit., pág 4, "la amenaza de penas privativas de libertad para los autores de fraudes es realmente uno de los medios principales de represión para conseguir una mayor corrección por parte de los contribuyentes. Estas penas no pueden ser impuestas más que por autoridades independientes de la Administración, por lo que se impone el recurso a las Autoridades judiciales. Ello confiere además a la amenaza un peso tanto más temido cuanto que el defraudador no aprecia en absoluto la publicidad de los debates judiciales y la promiscuidad con delincuentes de derecho común. El efecto de prevención de tal amenaza depende sin embargo en mucho de la idea que el contribuyente se haga del riesgo de ser descubierto..."
- 58 bis: vide RODRIGUEZ DEVESA: "El "terrorismo" fiscal", págs 5 ss
- 59: en dicho sentido, QUINTANO RIPOLLES, "Tratado de la parte especial del Derecho penal, Tomo III, pág 817 y ss, "infracciones fiscales en general y tributarias en particular", y en IX SEMANA..., "naturaleza y calificación de la infracción tributaria", pág 581 y ss.
- 60: VIDE ALVAREZ GENDIN, SABINO: "nota sobre la naturaleza de la infracción tributaria", en X SEMANA, pág 559 y ss
- 61: Argumento recogido en la Memoria del Fiscal del Tribunal Supremo de 1.976, pág 233.
- 62: FLORA, GIOVANNI, op. cit., pág 8
- 63: QUINTANO RIPOLLES, ANTONIO, en "coloquios de la X SEMANA, pág 6 645:
- 64: Memoria del Fiscal del Tribunal Supremo de 1.976, pág 233.
- 65: VIDE SERRANO GOMEZ, op. cit., págh 144.
- 66: QUINTANO RIPOLLES, en "coloquios de la X SEMANA..., pág 648.
- 67: VIDE RODRIGUEZ DEVESA, "problemas que plantea...", pág 471; SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 173. RODRIGUEZ MOURULLO, "presente y futuro del delito fiscal", pág 69 y ss
- 68: QUINTANO RIPOLLES, "tratado...", pág 817 y ss
- 69: VIDE Memoria del Fiscal del Tribunal Supremo de 1.976, pág 238.
- 70: Recogida por FERNANDEZ CUEVAS, ANTONIO, en "el delito fiscal", XX SEMANA..., pág 57; VIDE FLORA, GIOVANNI, op. cit., pág 8
71. FERNANDEZ CUEVAS, op. cit., pág 56:

- 72: El mismo, misma obra y página (nota anterior).
- 73: QUINTANO RIPOLLES, ANTONIO: "Tratado", págs 817 y ss; "coloquios de la X SEMANA...", pág 649.
- 74: VIDE FLORA, GIOVANNI, op. cit., pág 9
- 75: SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: "notas sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria", en X SEMANA..., pág 217 y ss; VIDE, en contraposición, QUINTANO, "naturaleza y calificación de la infracción tributaria", en X SEMANA..., pág 531 y ss; VIDE, asimismo los coloquios de la X SEMANA..., sobre "aspectos penales de la infracción tributaria", págs 643 y ss, con las intervenciones de QUINTANO y SAINZ DE BUJANDA.
- 76: LANDROVE DIAZ, GERARDO, op. cit., pág 83.
- 77: RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 28; RUIZ VADILLO, ENRIQUE: "algunos aspectos de la actividad económica como objeto del Derecho penal, en R D J, pág 240 y ss; en el mismo sentido, GONZALEZ NAVARRO, FRANCISCO, "naturaleza y calificación de la infracción tributaria", en X SEMANA..., pág 542; MEMORIA del Fiscal del Tribunal Supremo 1.976, pág 234, y FERNANDEZ CUREX VAS, ANTONIO: "el delito fiscal", en XX SEMANA... pág 42
- 78: GONZALEZ NAVARRO, FRANCISCO, op. cit., pág 542
- 79: VIDE RODRIGUEZ DEVESA, "Derecho penal español, especial, 1.977, pág 900; EL MISMO, "problemas que plantea...", pág 457 y ss; SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 56; LANDROVE DIAZ, op. cit., pág 93; RODRIGUEZ MOURULLO, "presente..." pág 49 y ss.
- 80: VIDE en RODRIGUEZ DEVESA, "problemas que plantea...", pág 467
- 81: RODRIGUEZ DEVESA, "problemas que plantea...", pág 468; RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 24.
- 82: VIDE: DE LUNA, ANTONIO: "la doctrina de las leyes meramente penales y la evasión fiscal", en IX SEMANA..., pág 309 y ss, y el resumen de los coloquios, págs 449 a 454.
- 83: VIDE SUPRA, pág 29
- 84: RUIZ VADILLO, "algunos aspectos", pág 240 y ss; LANDROVE, op. c cit., pág 90; SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 151
- 85: RODRIGUEZ DEVESA, "problemas que plantea...", pág 459
- 86: RODRIGUEZ DEVESA, "problemas que plantea...", pág 468.
- 87: RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 33.
- 88: FLORA, GIOVANNI, op. cit., pág 4
- 89: "porque va llegando la hora de desterrar un mal profundamente enraizado en nuestro modo de ser, estableciendo a tal fin unos tipos delictivos para reprimirlo", a través de "una tipificación del ataque patrimonial al Misco que, de una forma fraudulenta, se deriva o tiene lugar con ocasión del ejercicio de la potestad recaudatoria del Estado.
- 90: VIDE SUPRA, pág 30 y ss; QUINTERO OLIVARES, GONZALO: "el nuevo delito fiscal", en R D F y H P, Tomo XXVIII, n° 137; MENDE MENENDEZ, JOSE: "Exigencias jurídicas para la implantación

del delito fiscal, en R. D. F. y H P, n° 131-132, 1.977, págs 1.173 y ss.

91: RODRIGUEZ DEVESA, "problemas...", pág 464. FERNANDEZ CUEVAS, op. cit., en XX SEMANA..., pág 45.

92: Artículo 4º, 1, del Real Decreto-Ley 1/1.977, de la Jefatura del Estado: "En el orden judicial penal, con jurisdicción en todo el territorio nacional y sin especialidad alguna en cuanto al procedimiento que en cada caso corresponda, la Audiencia Nacional y los Juzgados Centrales de Instrucción conocerán de los delitos relacionados en los apartados siguientes:... los de tráfico monetario, comprendidos en... la ley de Delitos Monetarios, de 24 de noviembre de 1.938.

TITULO II: EL DELITO FISCAL EN EL DERECHO COMPARADO.

1. VIDE BRACACCIO, ANTONIO: "rilevanza penale dell'evasione delle imposte sul reddito. Aspetti sostanziali e processuali. Esigenze di riforma". R I D P P 1.977, págs 1.264-1:297. ANTOLISEI, "Manuale di diritto penale. Leggi complementari", Milán, 1.969. BERTOZZI, ALDO: "la legge finanziaria penale nel tempo. R P, ottobre 1.977, págs 795 y 796. DELITALA, G.: "il dolo specifico nella nuova disciplina della frode fiscale". Rivista di diritto penale. 1.956, págs 83 y a FLORA, GIOVANNI: "profili penali in materia di imposte dirette ed I V A. CEDAM (PADOVA) 1:979. GROSSO, CARLO FEDERICO: "sanzioni penali e sanzioni non penali nell'illecito fiscale"; R I D P P fasc. 4-78. LANPIS: "le norme per la repressione delle violazioni delle leggi penali finanziarie". Padova, 1.932.
2. Vide FERNANDEZ FLORES, FRANCISCO: "las infracciones tributarias en el derecho financiero italiano". IX SEMANA..., pág 269.
- 3: GROSSO, op. cit., pág 1.173;
- 4: BRACACCIO, op. cit., pág 1.276.
- 5: em pleo la palabra "reato" an su sentido propio de infracción penal, comprensiva de delitos y contravenciones, y contrapuesta, por tanto, a "infracción", que es la de carácter administrativo.
- 6: CFR: GROSSO, op. cit., pág 1:174, y BRACACCIO, pág 1.277.
- 7: Véase el título II del Libro I del Código penal italiano, arts 17 y ss.
- 8: cfr GROSSO, op. cit., pág 1.174
- 9: GROSSO, op. cit., pág 1.174
- 10: vide SURRA, pág 48.
- 11: GROSSO, op. cit., pág 1.175
- 12: GROSSO, op. cit., pág 1.175
- 13: en el mismo sentido de que el artículo 8 de la ley de 1.929 exige que las diversas infracciones lo sean a la misma disposición de ley, tanto para el concurso real como para la apreciación del reato continuado, se pronuncia la sentencia de 23 de diciembre de 1.976, según la cual, "el artículo 8 de la ley de 7 de enero de 1.929, N. 4 (represión de las violaciones de leyes financieras), tiene por objeto la pluralidad de violaciones a la misma disposición de ley financiera, y no regula la punición unitaria de modo diverso a la disciplina especial del concurso real del reato, al cual, sin embargo, como era aplicable el régimen común del primer párrafo del artículo 81 del Código Penal, debe aplicársele el régimen que lo ha sustituido en virtud del artículo 8 del Decreto legisla

tivo de 11 de abril de 1.974, N. 99, con tal que tal régimen sustituido no afecte a la norma relativa a la "continuación" (Cass. penales, Sez III, 23-12-76, N. 14.189 (ud. 26-4-76) (Repetti, en R P 8-77, pág 328)

14: vide nota anterior.

15: Conforme al artículo 17 del Código Penal, la "multa" es pena principal para delito, en tanto la "amenda" lo es por contravención, de modo que los casos en que la ley habla de "pena pecuniaria", así como la suma indicada en este artículo, en lo que se refiere al sexto del máximo de la "amenda", han de considerarse sanciones administrativas.

16: las referencias al intendente de finanzas han sido declaradas ilegítimas constitucionalmente por sentencia del Tribunal Constitucional de 3 de abril de 1.969, N. 60

17: La sentencia indicada en la nota anterior, del Tribunal Constitucional ha declarado la ilegitimidad constitucional de las normas contenidas en el artículo 50.1 en cuanto prevén la competencia del intendente de finanzas para pronunciar decreto de condena y las hipótesis de oposición o falta de ella, pero dejando subsistente la obligación del intendente de dar conocimiento al Procurador de la República de la falta de pago de la suma debida a título de oblación.

18: vide supra, pág 48; vide nota 15.

19 BIS: este segundo concepto es controvertido en la doctrina italiana: ANTOLISEI, en su "manuale di diritto penale", 1.969, pág 85 distingue entre ultraactividad, que sería la aplicación de una ley extinguida a hechos cometidos tras su derogación, y del supuesto del artículo 20 de la Ley en que se aplica una ley ya derogada, pero vigente en el momento en que se cometió el hecho, de modo que no se deroga el principio "tempus regit actum". En contra BERTOZZI, op. cit., pág 795 y LAMPIS, op. cit., y PENSO, en "diritto penale finanziario". R 1.976, pág 88 mantienen, con razón a mi parecer, la opinión contraria, es decir que aquel supuesto lo es de ultraactividad, pues, como dice BERTOZZI, "negar ultraactividad a la aplicación de una ley ya derogada es un mero academicismo verbal".

19: en este sentido, BERTOZZI, op. cit., pág 795. GALLO, "diritto penale e processuale tributario". 1.971, pág 40.

20: en este sentido, BERTOZZI, op. cit., pág 796

21: VENCIGUERRA, "los delitos aduaneros" Milán 1.963, pág 52

22: BERTOZZI, op. cit., pág 796.

23: FLORA, op. cit., pág 98 y ss

24: MANZINI, "trattato di diritto penale italiano", pág 356.

25: sentencias de 6-6-74, N. 164; 43-1.963; 91-1.964; 50-1.965; de 16-1-78, N. 6

- 26: Según el artículo 25.2 de la Constitución italiana, "nadie podrá ser condenado sino en virtud de una ley que haya entrado en vigor antes de haberse cometido el hecho".
- 27: *cass per sez III*, 14-1-76, N. 4713 (ud. 2-5-75, N. 920, Fenna); *sez. III*, 25-7-78, N. 1.120 (ud. 7-2-78, GRASSI).
Debe tenerse en cuenta que el principio de ultraactividad sólo se aplica a las leyes financieras relativas a tributos estatales, ya que, según el artículo 1 de la Ley de 7 de enero de 1.929, N. 4, "la presente ley establece las disposiciones generales para la represión de las violaciones de las leyes financieras relativas a los tributos del Estado, por lo que la jurisprudencia ha rechazado reiteradamente su extensión a las normas sancionadoras de impuestos no estatales (*cass* 18-3-74, N. 781, Riv. G.D-F., 5-74, 651; *cass* 21-3-74, N. 797) especialmente respecto de las normas sancionadoras de los fraudes al impuesto de consumos comunales (artículo 55 del R D de 16-9-31, N. 1.175), sustituido por el I.V.A. (D.P.R. 26-10-72, N. 633, art. 90 N. 15) (*cass pen sez III*, 23-3-76, N. 3875 (ud. 23-5-75, 1.159, Isaie ed altro); *SEZ III*, 14-7-76, N. 7863 (ud. 27-XI-75, N. 2177, Ciucce): estas dos sentencias declaran la inaplicabilidad de la ultraactividad, porque la citada ley de impuesto comunal sobre consumos no está comprendida en la ley de 7 de enero de 1.929, ni es una ley excepcional o temporal.
- 28: Declarado inconstitucional: vide notas 16 y 17.
- 29: *cas. pen. sez III*, 14-7-76, N. 7820 (ud. 17-XI-75, N. 2094, *Er colani*).
- 30: *sez. III*, 7-12-70, *giust. pen.* 1.972, II, 589; 3-5-77 (ud. 18-6-76, N. 1.696); 14-7-76, N. 7743 (ud. 9-6-75, 1.299, *Pisu*)
- 31: *sez III*, 3-5-77, citado.
- 32: artículo 328 del Código Penal italiano: "El funcionario público o encargado de un servicio público que, indebidamente, rehúsa, omite o retrasa un acto de la función o del servicio, será castigado con reclusión de hasta un año y multa de hasta cuatrocientas mil liras.
Si el funcionario es un juez o un funcionario del Ministerio Público, habrá omisión, rechazo o retraso cuando concurren las condiciones exigidas para ejercitar contra ellos la acción civil".
- 33: Según el artículo 5 de la Ley de 7 de enero de 1.929, "para las violaciones previstas en los artículos 2 y 3 las leyes financieras podrán establecer, además de las sanciones allí previstas, que el trasgresor sea obligado a pagar una sobretasa en favor del Estado.
La sobretasa será determinada por la ley como una suma fija correspondiente al importe del tributo, o una fracción

o un múltiplo suyo".

- 34: Según el artículo 17, "quien posea rentas y patrimonio sujetos a impuesto será obligado a declarar anualmente a la Administración financiera, aunque no se hayan producido variaciones. La declaración será única para todas las rentas y patrimonios del sujeto".
- 35: Se trata de la presentación fuera de plazo (tardía) de la declaración.
- 36: BRANCACCIO, op. cit., pág. 1.278, critica este Decreto con las siguientes consideraciones:
- 1ª: adolece de una insuficiencia de medios de prevención.
 - 2ª: La tipología establecida es insuficiente para cubrir toda la gama de comportamientos que ponen en peligro la verificación tributaria.
 - 3ª: Las sanciones son inadecuadas, presentándose, paradójicamente, como severas.
 - 4ª: Existe incertidumbre sobre los criterios de determinación del imponible.
 - 5ª: Rige una discrecionalidad excesiva de la Administración en la determinación del importe.
 - 6ª: Insuficiencia de los procedimientos seguidos por el Fisco.
 - 7ª: Amplia utilización de la determinación inductiva o sintética en contraste con las reglas de fijación analítica.
 - 8ª: Falta de empleo del juramento decisorio.
 - 9ª: Distorsión en el uso del concordato, que prácticamente se convertía en un medio legal para ocultar muchos casos de evasión.
 - 10ª: Práctica pérdida de la acción penal, a causa de su condicionamiento a la liquidación definitiva del imponible
- 37: Los artículos 1 a 6, 10 y 11 de este Decreto establecen la obligación de declarar las rentas, e indican especialmente las personas obligadas a presentar la declaración, el contenido de ésta, según se trate de personas físicas o jurídicas, y las alegaciones a hacer en la declaración.
- 38: El artículo 46 citado acoge la misma conducta, aunque en forma más extensa, distinguiendo según se debiera o no impuesto, y según se trate de omisión de la declaración, declaración incompleta, con indicación de rentas inferiores a las reales o de retraso en la declaración.
- 39: De acuerdo con la clasificación de penas establecida en el artículo 17 del Código penal.
- 40: Conforme al artículo 47, "en el caso de que se omita la presentación de la declaración prescrita en el artículo 7, se impondrá una pena pecuniaria de dos a cuatro veces la suma comprensiva de las retenciones relativas a compensaciones,

intereses y otras sumas no declaradas.

Si la suma comprensiva de aquéllos es inferior a la definitivamente liquidada, se impondrá la pena pecuniaria de dos a cuatro veces la diferencia. Si la declaración no comprende de todos los perceptores, se impondrá además por todo el nominativo omitido una pena pecuniaria de cincuenta mil a quinientas mil liras.

41: BRANCACCIO, op. cit., pág. 1.285.

42: Es decir, las declaraciones incluidas en los artículos 1 a 6, 10 y 11.

43: Según BRANCACCIO, op. cit., pág. 1.286, las diferencias más notables con el régimen anterior son:

- 1ª Descriminalización de la falta de declaración y de la declaración incompleta cuando el impuesto evadido no sea superior a cinco millones de liras.
- 2ª: Criminalización de la declaración inveraz, antes sólo sometida a sanción administrativa.
- 3ª Perfeccionamiento de la tipología de los fraudes, estableciendo entre otras, una hipótesis de fraude imputable objetivamente (letra "A").
- 4ª: Articulación de la tipología criminal por medio de agravantes y atenuantes con mayor adherencia a las exigencias de graduación de la represión.
- 5ª: Exacerbación notable de las penas, que alcanzan niveles similares a las de los ordenamientos más severos y que suponen un verdadero salto cualitativo en la represión.

44: Vide infra, pág. 73.

45: vide supra, págs. 48 y 61 y ss.

46: vide supra, págs. 48 y 61 y ss.

47: vide en "Rivista penale", 2-1.979, pág. 145.

48: Vide "Code Général des Impôts", ed. Dalloz, 1.979.

49: Según el artículo 463 del Code pénal, "las penas previstas por la ley contra el acusado declarado culpable, en favor del cual se haya apreciado la concurrencia de circunstancias atenuantes, podrán ser reducidas, conforme a la escala de penas de los artículos 7, 8, 18 y 19, hasta tres años de prisión si el crimen merece pena de muerte, hasta dos años de prisión si merece una pena perpetua, y hasta un año de prisión en los demás casos.

Si se impone la pena de prisión, podrá establecerse una multa, hasta el máximo de 120.000 francos; los culpables podrán además ser sancionados con la degradación cívica entre cinco y diez años, a partir de la fecha en que hayan sufrido la pena; podrán, asimismo, ser condenados a la interdicción de residencia en las condiciones previstas en materia criminal en el artículo 44.

Salvo disposición expresa en contrario, en todos los ca

nos en que la pena prevista por la ley sea la de prisión, o la de multa, si concurren circunstancias atenuantes, los tribunales correccionales podrán, incluso en caso de recidiva, reducir la prisión y la multa hasta dos meses y dos mil francos, o a una pena menor.

Podrán asimismo imponer separadamente una u otra de ambas penas, e incluso sustituir la prisión por multa, sin que, en ningún caso, pueda imponerse en grado inferior a las penas de policía.

En los casos en que la prisión sea sustituida por multa, si aquella es la única prevista en el artículo aplicado, el máximo de esta multa será de cuarenta mil francos."

50: Según el artículo 1.742 del code général des impôts, "Se impondrá a los cómplices de los delitos previstos en el artículo 1.741 lo dispuesto en los artículos 59 y 60 del code pénal, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias, si son funcionarios públicos o ministeriales, expertos contables o contables titulados:

El artículo 59 del code pénal dispone que "los cómplices de un crimen o delito serán castigados con la misma pena que los autores, salvo los casos en que la ley disponga otra cosa."

Artículo 60: "Serán castigados como cómplices de una acción calificada de crimen o delito quienes, por donaciones, promesas, amenazas, abuso de autoridad o de poder, maquinaciones o artificios culpables, hayan provocado esta acción o dado instrucciones para cometerla.

Los que hayan facilitado armas, instrumentos o cualquier otro medio que sirva para la acción, sabiendo que se utilizarían en ella.

Los que, conscientemente, hayan ayudado o asistido al autor o autores en los actos de preparación o facilitación, o de consumación, sin perjuicio de las penas que se impongan especialmente en este Código a los autores de complot o provocaciones que atenten a la seguridad del Estado, incluso en el caso de que el crimen que pretendían los conspiradores o los provocadores no se haya cometido".

51: Cass: 18-12-63.

52: según la sentencia de 13 de marzo de 1.968, son escrituras de comercio, tanto facultativas como obligatorias, el balance de la empresa y las nóminas de los obreros.

53: Considerado este último cómplice, de acuerdo con el artículo 60 del Code pénal.

54: Esta ley castiga con penas de prisión de tres meses a dos años y multa de 3.600 a 60.000 francos una serie de conductas dirigidas a "destruir la confianza en la solidez de la moneda

el valor de los fondos del Estado", y otras conductas simi
lares.

55: Vide supra, págs 65 y 66.

56: esta última es una pena correccional, de acuerdo con el artículo
40 del Código Penal.

57: Para un estudio detallado de la naturaleza de la "amende fiscale",
vide infra, pág 98, y MATTES, HEINZ, "problemas de D^o penal administrativo",
págs 486 y ss

58: Según el artículo 417, "las peticiones que pretendan la concesi
ón a título de gracia de una remisión, moderación o transac
ción deben ser dirigidas al servicio de impuestos del que
dependa el lugar de imposición. Deberán contener las indica
ciones necesarias para identificar el impuesto correspondi
ente y, en su caso, ir acompañadas del aviso de imposición
de una copia de éste o de un certificado de registro (de
contribuyentes) o del aviso de cobro o de una copia del
mismo":

El artículo 421 dispone que "puede acordarse remisiones
o reducciones de impuestos directos o, en cualquier materia
fiscal, de sanciones, y consentirse transacciones a iniciati
va del servicio de impuestos en los límites y condiciones
fijados por el director general de impuestos después del
dictamen del consejo de Administración."

59: cassation, 28-1-71, B. 33; 24-4-71 B. 118.

59 BIS: En el mismo sentido el artículo 2.013 BIS para las Administr
aciones fiscales.

60: obligación prevista en el artículo 1671 A del C G I

61: los derechos cívicos que, según el artículo 42 del code pénal
. pueden privar los tribunales correccionales son: de voto y
elección; de elegibilidad, de ser nombrado jurado u otras
funciones públicas; de licencia de armas; de ser testigo o
perito.

62: Según el artículo 1.741, las denuncias "se presentarán ante el
Tribunal correccional en cuyo ámbito se haya impuesto o deven
gado uno cualquiera de los impuestos objeto del proceso,
sin perjuicio de la aplicación de los artículos 203 y 240
del Código de Procedimiento Criminal.

63: vide nota 50.

64: los artículos 1.725, 1.726, 1.731 y 1.740 establecen sanciones
fiscales, dentro de las disposiciones comunes. el artículo
1.784 también impone sanciones fiscales, multa de 50 francos,
u conductas consistentes en inobservancia de las obliga
ciones previstas en los artículos 286, 290 bis y 302 sex.

65: cassation, 14-2-62, B. 93; 6-XI-68, B-284.

- 66: cassation, 4 de noviembre de 1.970, B.288.
- 67: artículo 1.799: "Será castigado o con las penas aplicables al autor principal de la infracción:
- 1ª Toda persona convicta de haber facilitado el fraude o procurado conscientemente los medios para cometerlo.
 - 2ª: Toda persona convicta de haber conscientemente formado, o dejado realizar depósitos clandestinos de objetos, productos o mercancías sometidos a los derechos o a la reglamentación de las contribuciones indirectas, con fi nes de fraude y en las propiedades o locales que usufruc tde.
 - 3ª: Todo comerciante que haya incitado a un viticultor para que falsee su declaración de vendimia y haya él mismo, con este objeto, alterado sus propias declaraciones de recepción de vendimias o fabricación de vinos".
- 68: vide supra, pág 91.
- 69: El artículo 69 del code pénal sanciona el perjurio en causa ci vil con prisión de uno a cinco años y multa de 260 a 20.000 francos.
- 70: estas penas, según el artículo 140 del code pénal son de reclu sión criminal de diez a veinte años.
- 71: El artículo 142 del code pénal castiga con prisión de uno a cin con años y multa de seiscientos a ochenta mil francos una s erie de conductas de falsificación de sellos, marcas y pa peles impresas oficiales.
- 72: vide artículo 1.736 C G I.
- 73: artículos 1.737, 1.785 A, 1.789, 1.791 a 1.810.
- 74: expresamente establecido para la contribuciones indirectas en el artículo 1.799 A del C G I
- 75: Artículo 1.800 del C G I: "En materia de contribuciones indirec tas, y por aplicación del artículo 463 del code pénal, si concurren circunstancias atenuantes, los tribunales podrán moderar el importe de las "amendes"... "las condenas no po drán ser inferiores a la suma que sirva de base para el cál culo de la penalidad del quintuplá", o, cuando no queda debi damente probada la buena fe del infractor, al triple de di cha suma.
- Las disposiciones de este artículo dejan de ser aplicables en el caso de recidiva en el plazo de un año".
- 76: vide nota anterior.
- 77: artículos 1.930, 2, 3ª, 1.968 G y 1.965 H del C G I
- 78: cassation, 10 de diciembre de 1.969, B. 335.
- 79: artículo 1.805 del C G I en relación con el 1.ªª del Código Civil.

TITULO III: EL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA: EVOLUCION HISTORICA.

- 1: Publicado en B O G, Congreso de los Diputados, I legislatura, serie A (Proyectos de Ley), número 108-1, de 17 de enero de 1.930, págs 657 y ss; reproducido en Anuario de Derecho penal, XXXIII, fasc. 1., enero-abril 1.980, pág 189;
- 2: Vide, por ejemplo, PUIG PEÑA, FEDERICO: "Derecho penal", tomo III, pág 303.

- 3: En la legislación anterior al Siglo XIX, he encontrado en el Libro IX, Título XIX de la Nueva Recopilación, unas normas sobre "las diligencias que son obligados a hacer los que deben Alcavala, y de las que pueden hacer los recaudadores della" (Don Fernando i Doña Isabel en la Vega de Grahada a diez de diziembre de 1.491 años, en el cuaderno de las Alcavalas, L 87)

Entre ellas, destacan las leyes IV y VI, que imponen ^{la primera} a los olivareros del Aljarafe de Sevilla hacer declaración de cosechas así como "cada uno dellos dirán i declararán todo el aceite que vendieren i trocaren en la dicha ciudad i en el dicho Aljarafe i Ribera; i que en ello no harán fraude né encubierta alguna, por no pagar la alcavala dello"; en caso contrario, el Arrendador, Fiel o Cogedor del alcabala podía presentar contra ellos "protestación", mandándose "a todos i a cualesquier nuestros Corregidores i otras Justicias que los condenen a dicha protestación, seyendo por ellos moderada".

La Ley VI se refiere a los carniceros que compran carnes a vecinos, imponiendo a aquéllos la doble obligación de declarar la compra tan pronto se haga, y de retener la alcabala, pues en caso contrario tendrá que pagarla como si fuere vendedor, "con más del doble della, salvo si mostrase que la pagó el vendedor".

Destaca, por último, la Ley XXIII, cuyo contenido es el siguiente: "Mandamos que si el nuestro Arrendador, ó Fiel, ó Cogedor quisiere tomar el Mercader, ó tendero por su libro, sea tenido el mercader, ó tendero, de se lo mostrar, i dar cuenta clara i cierta al Arrendador, sin arte ni infiesta, por dó se pueda conocer las vendidas i compras que han hecho por el dicho su libro, en el día en que se lo demandaren con juramento que sobre ellos haga que el dicho libro que le da i muestra es verdadero i que no tiene otro libro alguno i que no vendió otros paños ni mercaderías demás de las contenidas en el dicho libro i aquel año, sino aquellos que le notifica i muestra en el dicho libro, so pena de dos mil mrs para el Arrendador; i dende en adelante de cada día, de quan

- tos pasaran desde el día que él fuere demandado hasta el día que se la mostrare, que pague un mrs cada día".
- 4: Título VII, Capítulo Único: "de las contribuciones"; en TIerno G GALVAN, ENRIQUE: "leyes políticas españolas", pág 68.
- 5: Para un estudio detenido de este tema, VIDE FONTANA LAZARO, JOSEF "Hacienda y Estado en la crisis final del Antiguo Régimen español: 1.823-1.833". I E F.
- 6: D.S.C. 1.821: Apéndice al Diario número 38, sesión de 1 de noviembre de 1821, pág 531.
- 7: D.S.C. 1.821-1.822. Tomo III, pág 1.981.
- 8: vide nota anterior.
- 9: Según RODRIGUEZ DEVESA, JOSE MARIA, "Dº penal español, parte general", citando a ANTON ONECA, "su vigencia, si la tuvo, fue breve, imperfecta y desigual".
- 10: vide infra, pág 153.
- 10 BIS: VIDE FONTANA LAZARO, JOSEF, op. cit., pág 285 y ss
- 11: C. L. año 1.830: Reales Resoluciones expedidas en mayo, págs 1 138 y ss:
- 12: En Resumen, estas conductas son:
- 1º Introducción en territorio español de género extranjero o colonial sin (justificación) declaración en Aduana...
 - 2º: Conducción en territorio español de género extranjero o colonial, sin justificar la legítima introducción...
 - 3º Detentación en almacén o tienda, de géneros... sin acreditar la legítima procedencia, así como en casa particular
 - 4º: Exportación de géneros y frutos sujetos al pago de derechos de Aduanas de salida, sin haberlos satisfecho íntegramente.
- Para un estudio más detenido, págs 142 y 143 del indicado en nota anterior.
- 13: Vide infra, pág 157 y ss
- 14:-----
- 15: Vide referencia nota 11, págs 147 y ss
- 16: págs 159 a 161.
- 17: artículos 97 a 124.
- 18: págs 186 y ss de C.L. 1.830
- 19: D S C (cit., pág 3, apéndice)
- 19: D S C 1.834-1.835, sesión de 12 de agosto de 1.834.
- 20: D.S.citado, pág 3, apéndice al número 16.
- 21: vide supra, pág 26 y ss.
- 22: Código Penal publicado por Decreto 3096/73: artículos 200, 201, 202, 203, 204 (exacción de impuestos ilegales), y capítulos X del Título VII (malversación de caudales públicos).
- 23: RODRIGUEZ DEVESA, JOSE MARIA: "Dº penal español, general, pág 901.
- 24: Para un estudio monográfico, VIDE: ESTAPE RODRIGUEZ, FABIAN:

- "la reforma tributaria de 1.845: estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos". I E F. 1.971.
- 25: Comisión compuesta por "Don Javier de Burgos, Don Pío Pita Pizarro, Don Alejandro Mon y Don Ramón Santillán, Ministros que fueron de Hacienda; Don Antonio Jordá y Don José María Pérez, senadores del Reino; Marqués de Casa-Irujo y Don Alejandro Oliván, Diputados a Cortes; los intendentes de provincia D. Manuel Ortiz de Taranco y Don Joaquín María Pérez. C.L: Leyes, Decretos y declaraciones, Tomo XXXIII, págs 2-7.
- 26: D S C C D, ap. 2 al número 116, legislatura de 1.844 a 1.845, págs 2281-2286.
- 27: ESTAPE, FABIAN, op. cit., pág 120.
- 28: El Preámbulo del Real Decreto de 19 de agosto de 1.871 calculaba la superficie no amillarada en unos catorce millones de hectáreas:
- 29: BELTRAN, LUCAS: "lecciones de Derecho miscel", pág 239
- 30: ESTAPE, op. cit., pág 158.
- 31: VIDE B. S.C. de 1.843, Tomo II, apéndice primero al número 65, sesión de 18 de febrero de 1.848.
- 32: Su título completo es: "Real Decreto, mandando llevar a efecto, con varias modificaciones, el proyecto de ley sobre jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y fraude, que estaba aprobado por el Senado". C L E de Decretos, 2º cuatrimestre de 1.852, págs 187 y ss.
- 33: vide artículo 18, en págs 193 a 195.
- 34: Vide supra, pág 116.
- 35: Vide sentencia de 4 de junio de 1.884 en apéndice documental.
- 36: Vide sentencias de 12 de diciembre de 1.881 y 31 de enero de 1.895 en apéndice documental.
- 37: Vide supra, pág 126.
- 38: SEGÚN el artículo 96, "el recurso de casación para ante el Tribunal Supremo tendrá lugar cuando el fallo definitivo dictado en apelación sea contrario a la ley.
- También tendrá lugar dicho recurso contra el mismo fallo, cuando se hayan quebrantado en la causa en primera o segunda instancia las reglas de enjuiciamiento:
- 1º: Por defecto de emplazamiento en tiempo y forma de los que deban ser citados a juicio.
- 2º: Por falta de personalidad o poder suficiente para comparecer como partes en el juicio.
- 3º: Por defecto de citación para la sentencia, y para toda diligencias probatoria.
- 4º: Por no haberse recibido la causa a prueba, debiéndose recibir o no haberse permitido a las partes hacer la prueba que hayan solicitado, siendo conducente y admisible.
- 5º: Por no haberse notificado el auto de prueba, o la senten

cia definitiva en tiempo y forma.

6º: Por haberse dictado la sentencia por un número de Jueces menor que el señalado por la Ley.

7º: Por incompetencia de jurisdicción."

39: C.L.E.: continuación de la colección de Decretos. Tomo CIV, págs 91 y ss.

40: Vide al apéndice documental.

41: Vide ESTAPE, FABIAN, op: cit. , pº Caps VI, VII, VIII, IX y X

42: Vide MARTIN NIÑO, JESUS: "La Hacienda española y la Revolución de 1.868. I R F

43: D S C C, 1.869, ap. 1º al número 105.

44: D S C C. Tomo III, sesión número 80, pág 2.203.

45: D S C C, sesión número 293, pág 8441.

46: Compuesta por los señores: Montejo, como secretario; Hadrazo, elegido presidente el día 1 de junio; Villalobos; Pascual y Genf; Venancio González y Rojo Arias.

47: D S C C, ap. 9 al número 303, sesión de 10 de junio de 1.870.

48: D S CC, nº 307; sesión de 15 de junio de 1.870, págs 8882-8883.

49: D S C C, apéndice al número 308.

50: D S C 1.871, apéndice 1 al Diario 53. sesión de 5 de junio 1.871.

51: Vide supra, pág 103 y 104.

52: Vide supra, págs 134 y ss

53: Vide supra, pág 134.

54: "Si con los remedios de esta índole creyeron sus autores que el mal se había de atajar y concluir no puede negarse que pa_ decieron una equivocación ": GROIZARD y GOMEZ DE LA SERNA, ALEJANDRO: "El Código Penal d español de 1.870, concordado y anotado", III, págs 669-670.

55: vide infra, pág 144 y ss.

56: VIADA Y VILASECA, SALVADOR: "El Código Penal de 1.870", p. 4481.

57: en contra de su carácter de falsedad se pronuncian GROIZARD, op. cit., pág 671; QUINTANO, "Comentarios al C.P., pág 647; RO_ DRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 50.

58: RODRIGUEZ DEVESA, JOSE MARIA: Dº penal español, especial, 900. SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 60.

59: Vide supra, pág 134.

60: vide infra, pág 185 a 192.

61: en este mismo sentido, GROIZARD, op. cit., pág 671, QUINTANO, "naturaleza y calificación de la infracción tributaria", 533, RODRIGUEZ DEVESA, "problemas que plantea...", pág 461; RODRI_ GUEZ MOURULLO, "presente.:" pág 55; SERRANO GOMEZ, op. cit. pág 66

62: en el mismo sentido, RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 57.

63: Entre otros: RODRIGUEZ DEVESA, Dº penal español, especial" p.900. RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 53; SERRANO, op. cit. págs 67 y 68.

- 64: RODRIGUEZ DEVESA, "D^a penal", especial, 1^a pág 900; RODRIGUEZ MOURULLO, op. cit., pág 541.
- 65: RODRIGUEZ DEVESA: "problemas que plantea...", pág 461.
- 66: RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 55.
- 67: Vide supra, pág 132 y 133.
- 68: Vide C L E, Tomo XLVIII, Vol. 1 de 1.892, pág 933.
- 69: B.O. Ministerio de Hacienda, agosto de 1.893, págs 786 y ss.
- 70: Vide SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 68 y ss.
- 71: Vide supra, pág 128.
- 72: Vide nota anterior.
- 73: Vide SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 114 y 115, consideraciones históricas.
- 74: Vide, además, sentencia de 5 de febrero de 1.898.
- 75: Vide apéndice jurisprudencial.
- 76: pág 429, del Tomo I^o año 1.891, de la C.L.E. de jurisprudencia.
- 77: Vide apéndice documental.
- 78: vide apéndice documental.
- 79: vide apéndice documental.
- 80: vide apéndice documental.
- 81: " " " "
- 82: Vide supra, pág 144 y ss.
- 83: Vide apéndice documental.
- 84: " " " "
- 85: " " " "
- 86: " " " "
- 87: " " " "
- 88: " " " "
- 89: " " " "
- 89 BIS: Para dicha estadística, vide apéndice documental.
- 90: Según este Decreto,
Artículo 1^o: "El Código Penal publicado por las Cortes españolas de 1.822 regirá en la República para la Administración en lo criminal en todo lo que no se oponga a la Constitución y leyes dadas por el Congreso Constituyente.
Artículo 2^o: El Ejecutivo mandará a imprimir a la posible brevedad el indicado Código para hacerlo circular a las Autoridades competentes; y mientras tanto, los Tribunales se arreglarán a la antigua legislación española."
- 91: "Antecedentes históricos y legislativos del Código Penal boliviano", pág 48.
- 92: op. cit., en nota anterior, pág 47
- 93: Vide supra, pág 103.
- 94: "Código Penal vigente en las islas de Cuba y Puerto Rico, mandado observar por Real Decreto...". Según el artículo primero de este Decreto, "El Código penal reformado de 17 de junio de 1.870 se publicará y observará desde su publicación

•

-

- 113: "Medidas urgentes de reforma fiscal", II, págs 112 y 113.
- 114: Según RODRIGUEZ MIRANDA, "En el segundo extremo, es evidente que existía una necesidad imperiosa de definir lo que constituía el ánimo de defraudar, que no sólo puede quedar con figurado por la voluntad específica de eludir el código de contribución e impuestos, sino que requiere una mayor connotación, una mayor gradación en orden a la maliciosidad que lo caracteriza.
- La Ponencia, del estudio del conjunto del texto remitido a la misma, estimó que el ánimo fiscal quedaba precisamente puesto de manifiesto por la existencia de una conducta contraria a la realización del delito, puesto de manifiesto por la presencia de anomalías de carácter sustancial en la contabilidad del contribuyente afectado o por una actitud de resistencia o negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.... a través de estos hechos que inicialmente aparecían calificados como circunstancias concurrentes, se viene, en definitiva, a definir una actitud netamente contraria u obstruccionista a lo que es el normal cumplimiento de los deberes fiscales, y el normal cumplimiento, no sólo voluntario, sino cuando existe la actuación de la Administración tributaria, en orden a la comprobación o a la investigación de cuotas debidas a la Hacienda Pública.
- 115: La enmienda 2.ª, del Grupo Comunista pretendía la sustitución de la redacción original por la siguiente: "Sin perjuicio de lo que en orden al ejercicio de la acción penal establece la LECRIM, la autoridad administrativa deberá, sin necesidad de querrela ni conciliación previa, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos". Estaba motivada en "la necesidad de establecer el deber de la Administración de pasar el tanto de culpa a los Tribunales cuando en el ejercicio de la gestión tributaria se descubran indicios racionales de culpabilidad..."
- 116: Desaparecen así, de una parte, la referencia a que las mismas puedan apreciarse, no sólo en la contabilidad, sino también en los registros reglamentarios, y de otra, que dichas anomalías lo fueran en orden a la exacción de los tributos y que fueran puestas de manifiesto en actuaciones de la Administración tributaria.
- 117: No se alude, tampoco, a la resistencia, ni a la acción comprobadora de la Administración.
- 118: Vide "Medidas urgentes..."pág 546 y 547.
- 119: D S C D, número 28, día 25 de octubre de 1.977, sesión plenaria número 13, págs 1055-1062; en el B O C de 13 de octubre de 1.977 había aparecido el dictamen de la Comisión de

-342-

Economía y Hacienda del Congreso.

120: En esta Cámara, el Proyecto aprobado por el Congreso pasó directamente al Pleno.

TITULO IV: EL ARTICULO 319 DEL C. P. : ESTUDIO SISTEMATICO:

1: Vide Infra, págs 244 a 266.

2: Vide infra, págs 259 y ss

3: Vide infra, págs 278 y ss.

3 BIS: RODRIGUEZ DEVESA, JOSE MARIA: Derecho penal español, parte general, pág 360.

4: RODRIGUEZ DEVESA, "Derecho penal... especial, pág 786.

5: Vide SERRANO GOMEZ, op. cit., que parece equiparar ambos conceptos; RODRIGUEZ MOURULLO, "presente..." pág 19, epígrafe. RODRIGUEZ DEVESA, "Derecho penal... especial", pág 900.

6: RODRIGUEZ DEVESA, D^a penal... especial... pág 841.

7: " " " " " " ..., pág 900.

8: Diccionarios de la Real Academia de la Lengua, e ideológico de Julio Casares.

9: En el mismo sentido, BAJO FERNANDEZ, MIGUEL, op. cit., págs 556 y 557; RODRIGUEZ DEVESA, Derecho penal español, parte especial, suplemento, pág 109; SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 188 (en forma tácita), entre otros.

10: En sentido similar, aunque no idéntico, BAJO FERNANDEZ, pág 556: "el B J P es el patrimonio... si bien se trata de un patrimonio concreto, el erario público, no es el derecho de crédito que la Hacienda estatal o local ostente como contrapartida de la deuda pública, sino su patrimonio". IDEM, RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo delito fiscal", pág 707.

11: Según el artículo 133 de la Constitución:

1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes".

Este artículo de la Constitución se ve desarrollado por el Artículo 2 de la L G T:

"La facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante ley votada en Cortes", y al artículo 5: "Las Provincias y los Municipios podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las leyes. Las demás Corporaciones y Entidades de Derecho Público no podrán establecerlos, pero sí exigirlos, cuando la ley lo determine".

12: El Proyecto de nuevo Código Penal, en su artículo 370 incluye, además, a las Comunidades Autónomas, cuya protección se ha pretendido establecer expresamente a través de las leyes 12/81, de 13 de mayo, sobre concierto económico con el País Vasco, y 41/81, de 28 de octubre, de cesión de tributos a

la Generalidad de Cataluña, artículo 22, cuyos artículos de
dicados al delito fiscal se recogen en el apéndice document
tal:

- 12 BIS: vide NOTA 11;
- 13: Notas de Derecho financiero, Tomo I, vol 2º, pág 2;
- 14: Vide nota 11.
- 15: Vide CORDOBA RODA, "Comentarios al Código Penal, III, pág 1008.
LANDROWE, op. cit., pág 94. RODRIGUEZ MOURULLO, "presente....
pág 51; SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 186; BAJO FERNANDEZ, op.
cit., pág 555; QUINTANO, "tratado" III, pág 823: patrimonio
público; RODRIGUEZ DEVESA: "suplemento..." pág 109: "Con la
redacción actual me parece que estamos inequívocamente ante
un delito contra los intereses patrimoniales del Estado o
entidades locales...".
- 16: Vide por ejemplo, título VIII del Libro II del Código Penal ita
liano de 1.930: "delitos contra la economía, la industria y
el comercio", artículos 499 a 518.
- 17: Vide infra, págs 210 y ss
- 18: Vide notas 11 y 12.
- 19: El Proyecto de nuevo Código Penal incluye el delito fiscal en
el artículo 370, capítulo VII (delitos contra la Hacienda
Pública) del Título VIII (delitos contra el orden socioeco
nómico), del Libro II.
- 20: GROIZARD, op. cit., pág 671; QUINTANO, "comentarios al C P ",
p: 647; RODRIGUEZ MOURULLO, "presente..."., pág 54; Vide
RODRIGUEZ DEVESA, "Dº penal español, especial", pág 900,
y "suplemento:...", pág 109.
- 21: CAMPELO IGLESIAS: "Contribución al estudio del delito fiscal",
pág 54.
- 22: SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 186, defiende la inclusión en el
título XIII, como artículo 538 bis, o en el Título XIV, de
"delitos contra la economía nacional". Son partidarios de la
creación de un título de delitos contra la Economía Nacio____
nal: BAJO FERNANDEZ, pág 556; PEREZ ROYO, op. cit., pág 362.
RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 109; RODRIGUEZ MOURULLO;
"el nuevo delito fiscal", pág 707.
- 23: BAJO FERNANDEZ, op. cit., pág 553; SERRANO GOMEZ, op. cit., pág
186; RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo...", pág 707.
- 24: Así sucede con el Proyecto de nuevo Código Penal, que dedica el
Título VIII del Libro II a "los delitos contra el orden so
cioeconómico", incluyendo en éste la insolvencia punible,
infracciones de propiedad industrial y derechos que concier
nen a la competencia y a los consumidores, delito publicita____
rio, infracciones de los derechos de autor, delitos cometi____
dos con ocasión de las relaciones laborales, delitos contra
la Hacienda Pública, delitos contra la ordenación urbanísti____

- ca y juegos ilícitos, entre otros.
- 25: Para BAJO FERNANDEZ, op. cit., pág 557, la defraudación ha de ser entendida como "perjuicio patrimonial causado mediante engaño"; vide GOMEZ-DEGANO y CEBALLOS-ZUÑIGA, op. cit., pág 271 y 272, entre otros.
- 26: Vide CORDOBA, "comentarios...", pág 1014. RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento...", pág 110, conceptúa este delito como "puro de omisión, ya que, aunque la acción se formula por partida doble, el común denominador consiste en no ingresar en el Erario estatal o local una cantidad que se adeuda".
- 27: En el mismo sentido parece manifestarse RODRIGUEZ MOURULLO, en "el nuevo delito fiscal", pág 710, cuando dice que "no se pueden identificar como modalidades específicas de acción, sino medios genéricos a través de los cuales se consigue la defraudación".
- 28: En contra, SERRANO GOMEZ, op. cit., para quien basta el mero impago; en el mismo sentido que el anterior parece RODRIGUEZ DEVESA, ya que, aunque no trata expresamente el problema, considera este delito como puro de omisión.
- En el mismo sentido del texto, con la importante salvedad de que considera a las falsedades o anomalías en la contabilidad y a la resistencia, formas de manifestarse o medios cominos para la elusión, CORDOBA, op. cit., pág 1009.
- 29: En este mismo sentido, RODRIGUEZ DEBESA, "suplemento" h pág 110 CORDOBA, op. cit., pág 1011.
- 29 BIS: Vide INFRA, pág 233 y ss.
- 30: Vide INFRA, pág 251.
- 31: Vide RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 111.
- 32: Artículo 26 de la L G T, que distingue entre impuestos, tasas y contribuciones especiales, y según el cual,
- a) Tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.
- b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos".
- 33: En favor del sentido amplio del término "impuestos", como sinónimo de "tributos" se pronuncian, entre otros, el Fiscal General del Estado en la Circular 2/1978; GOMEZ-DEGANO, op. cit., pág 276; DEL POZO y ARNAU, op. cit., pág 888; BAJO, op. cit., pág 563; RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo delito

- fiscal, pág 712; SEGOVIA LOPEZ, op. cit., pág 5.
- 34: En apoyo de la interpretación extensa, RODRIGUEZ MOURULLO, en "el nuevo delito fiscal", pág 712 expone diversos criterios de interpretación: teleológico, es decir, de voluntad del legislador; literal, ya que el artículo 37,3º de la L M U R F habla, al tratar de la perseguibilidad de las defraudaciones a las Haciendas locales, de "tributos", arbitrios y tasas; histórico, ya que el artículo 319 del Código Penal, en su anterior redacción, hablaba también de impuestos.
- 35: En el mismo sentido estricto: CORDOBA, op. cit., pág 1009; FERNANDEZ CUEVAS, op. cit., págs 303-304, criticando la redacción legal; FERNANDEZ BRETANO y QUINTERO OLIVARES, op. cit. pág 16; RODRIGUEZ DEVESA, suplemento, pág 111 y 112.
- 36: en el mismo sentido, RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 112. El Proyecto de Código Penal vuelve, en el artículo 370, al término "tributos", lo que es sintomático en cuanto al carácter de elemento normativo que tiene esa referencia, y, por tanto, la del término "impuestos".
- 37: en el mismo sentido, CORDOBA, op. cit. , pág 1009.
- 38: Vide RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 111 y 112.
- Según el artículo 1 de la ley de 26 de diciembre de 1.958, "Se considerarán tales las prestaciones pecuniarias legalmente exigibles por la Administración del Estado, organismos autónomos, entidades de Derecho público, funcionarios públicos, o asimilados como contraprestación de un servicio, de la utilización del dominio público o del desarrollo de una actividad que afecte de manera particular al obligado":
- "se considerarán exacciones parafiscales los derechos, cánones, honorarios y demás percepciones exigibles por la Administración del Estado y por los organismos y personas citados en el párrafo anterior que no figuren en los Presupuestos Generales del Estado ni les sean aplicables, en todo o en parte, las normas que regulan los impuestos de la Hacienda Pública y que se impongan para cubrir necesidades económicas, sanitarias, profesionales o de otro orden".
- 39: Vide capítulo V, "la recaudación", del Título III (gestión tributaria) de la L G T.
- 40: Para RODRIGUEZ MOURULLO, D("el nuevo delito fiscal"), es una modalidad de la elusión del pago de tributos, pág 715; como dice FLORA, referido a otros casos, op. cit., pág 51, es un tipo penal de reenvío parcial:
- 41: RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo delito fiscal": "es una característica que se identifica con el juicio mismo de antijuricidad, y no es un elemento valorativo del tipo que opere como presupuesto de la antijuricidad".

- 42: Artículo 10, b) de la L G T: "Se regularán, en todo caso, por Ley: El establecimiento, supresión y prórroga de las exen_ ciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias".
- 43: DEL POZO Y ARNAU, op. cit., pág. 390, consideran como supue_ tos concretos de disfrute ilícito, entre otros:
- 1º: Los casos en que el disfrute del beneficio no correspon_ da al sujeto que lo disfruta.
 - 2º: Disfrute de beneficios mediante alteración del objeto en que se materializa aquél.
 - 3º: Cuando la causa o fin perseguido al conceder el benefi_ cio no se cumpla por la conducta del que se acoge a aquél.
- 44: Vide nota 42. Según el artículo 14 de la L G T: 1. "Todo Pro_ yecto de Ley por el que se proponga el establecimiento, mo_ dificación o prórroga de una exención o bonificación tribu_ taria requerirá que, previamente, el Ministro de Hacienda haya expuesto al Gobierno en Memoria razonada:
- a) La finalidad del beneficio tributario, y
 - b) La previsión cifrada de sus consecuencias en los ingresos públicos.
- 45: En este sentido, CORDOBA, op. cit., pág. 1011; BAJO, op. cit., pág. 564, incluye las subvenciones. En contra, FERNANDEZ CUE_ VAS, op. cit., pág. 304, aunque no explica las razones de es_ ta exclusión. RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", pág. 715, para quien la obtención de subvenciones no se tra_ duce en un impago de impuestos como, en cambio, sucede con los demás beneficios fiscales (reducciones y exenciones). GOMEZ-DEGANO, op. cit., pág. 277, dice que "ha de entenderse que el disfrute ilícito de beneficios fiscales comprende las situaciones de exención o bonificación que se agotan en un acto, así como aquéllas que, conformando un estatuto jurídi_ co particular de un sujeto pasivo, tienen una duración ma_ yor o menor en el tiempo".
- 46: En el mismo sentido, RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo...", pág. 715.
- 47: Vide infra, págs. 282 y ss. En Italia, FLORA, op. cit., pág. 23, critica el sistema de determinación del delito fiscal a tra_ vés de un criterio cuantitativo, que da lugar a problemas de coordinación entre el proceso penal y el procedimiento administrativo de liquidación definitiva, con subordinación del ejercicio de la acción penal al previo agotamiento de la fiscal, lo que significa un notable debilitamiento de la eficacia intimidativa de la sanción fiscal.
- 48: En el mismo sentido, RODRIGUEZ DEVESA, "Suplemento", pág. 110. En contra, RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo...", págs. 709 a 718, para quien se trata de un delito de resultado lesivo:.

En el mismo sentido que Rodríguez Mourullo, GOMEZ-DEGANO, op. cit., pág 271 y 276; FERNANDEZ CUEVAS, op. cit., pág 303; PEREZ ROYO, op. cit., pág 369; DEL POZO y ARNAU, pág 3 386.

SERRANO GOMEZ, op. cit., no se pronuncia; para BAJO, op. cit., pág 559, se trata de un delito de comisión por omisión. CORDOBA, pág 1013, niega la comisión por omisión, en base a su postura relativa a la concurrencia necesaria de las falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad o resistencia.

49: En el mismo sentido, GOMEZ-DEGANO, pág 278; RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo...", pág 718; BAJO, op. cit., pág 560; SERRANO, op. cit., pág 188.

50: Según el artículo 58 de la L G T:

1. "La deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota tributaria definida en el artículo 55 y liquidada con cargo al sujeto pasivo.
2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:
 - a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros Entes Públicos.
 - b) El interés por demora, que será el legal del dinero.
 - c) El recargo por aplazamiento o prórroga.
 - d) El recargo de apremio, y
 - e) Las sanciones pecuniarias.

51: En el mismo sentido, RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo...", pág 720 DEL POZO y ARNAU, pág 407, consideran incluíbles los intereses por demora y los recargos exigibles legalmente; el Fiscal General del Estado, en circular 1/78, dice que "la cuantía de la infracción no se determina por la totalidad de la deuda tributaria. En primer lugar, porque no deberán computarse las sanciones fiscales, recargos por demora o en concepto de intereses. No obstante, sí lo serán los recargos que fueren procedentes y exigibles al liquidar originalmente la exacción". BAJO, pág 560, considera incluíbles los conceptos a que se refiere el artículo 58.2 de la L G T; y en el mismo sentido se pronuncia SEGOVIA, op. cit.,

52: En el mismo sentido, CORDOBA, op. cit., pág 1014; Para BAJO, pág 564, han de incluirse las desgravaciones a la exportación y las subvenciones.

53. "Notas de Derecho minanciero", Tomo I, vol 2º, pág 141. FERREIRO LAFATZA, "curso de Dº financiero español", págs 191 y ss.

54: Pese a que los tributos periódicos dan lugar a liquidaciones de este carácter, hay otros tributos, como el I T E, cuyo carácter no está muy definido, y que han de liquidarse periódicamente.

camente: La Circular 1/1.981, del Fiscal General del Estado en apéndice documental, afirma el carácter periódico de este tributo.

- 55: RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo delito fiscal", pág 719, habla sólo de que no cabe acumular las defraudaciones correspondientes a diferentes períodos; en el mismo sentido del texto, GOMEZ-DEGANO, op. cit., pág 279; DEL POZO y ARNAU, pág 409; SERRANO, op. cit., pág 204.
- 56: En el mismo sentido, DEL POZO y ARNAU, pág 411, dicen que, por ejemplo, "son conceptos diferentes dentro del hecho imponible del impuesto de transmisiones patrimoniales inter-vivos los siguientes: "Constitución, aumento, disminución y disolución y modificación de capital de Sociedades", y el art. 54.4: "constitución y modificación de préstamos".
- 57: En el mismo sentido, RODRIGUEZ MOURULLO, pág 719.
- 58: Vide infra, págs 238 y ss
- 59: Vide infra, págs 238 y ss.
- 60: Según TAMAMES, en su intervención, en la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso, sesión 20 de 1.977, esta enmienda "se sintetiza precisamente en la frase de que "las personas jurídicas no delinquen".
- 61: En el mismo sentido, BAJO, op. cit., pág 564; GOMEZ-DEGANO, p. 288; PEREZ ROYO, op. cit., pág 365; DEL POZO y ARNAU, pág 396, en lo que se refiera a la elusión del pago de impuesto, pero no para el disfrute ilícito de beneficios fiscales. En contra, CORDOBA, op. cit., pág 1010, para quien el deudor de la cuota por qué ser el realizador de la conducta típica.
- 62: Según el artículo 1.º de la L G T: "Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible:
2: Nunca perderá su condición de contribuyente quien según la ley deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas":
Artículo 32: "Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la Ley, y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro".
- 63: En el mismo sentido, RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 114
- 64: Según el artículo 43.4 de la L G T: "En los supuestos de entidades, asociaciones, herencias yacentes y comunidades de bienes, que constituyan una unidad económica o un patrimonio

separado, actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección, y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la Entidad o Comunidad".

64 BIS: Vide INFRA, pág 237 y ss.

65: De acuerdo con el artículo 5 de la L G T, que dice que "Las demás Corporaciones y Entidades de Derecho Público" (diferentes de las Provincias y los Municipios) no podrán establecerlos (los tributos), pero sí exigirlos, cuando la Ley lo determine".

66: De acuerdo con el artículo 133 de la Constitución, cuyo contenido se recoge en la nota 11.

67: Inclusión inadmisibles, porque la propia Constitución distingue entre Administración Local B (Capítulo II), y Administración de las Comunidades Autónomas (Capítulo III), ambos del Título VIII; vide, sin embargo, en apéndice documental, artículo 35 de la Ley 12/81, y art. 22 de la Ley 41/81.

68: El Proyecto de Código Penal, en su artículo 370 incluye la de fraudación tanto a la Hacienda estatal como local y de las Comunidades Autónomas.

69: Vide, en apéndice documental, las diferentes redacciones del Proyecto de Ley y Ponencia; el dictamen final de la Comisión coincide totalmente con el texto legal.

70: Así, GOMEZ-DEGANO, pág 272; PEREZ ROYO, op. cit., pág 371; DEL POZO y ARNAU, págs 416 a 420, aunque después, inexplicablemente, admiten la comisión del delito con dolo eventual. También el Fiscal General del Estado, en Circular 2/1.978. SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 187 y 189, parece pronunciarse por esta tesis.

71: BAJO FERNANDEZ, op. cit., pág 586; RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo delito fiscal", pág 721, y consideran el ánimo de lucro como una mejora de carácter patrimonial.

72: CORDOBA RODA, op. cit., pág 1012.

73: FERNANDEZ CUEVAS, op. cit., pág 303.

74: RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento...", pág 112 y 113.

75: "Informe de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados: D S C D, 1.977, número 20; VIDE SUPRA, pág 341, NOTA 114.

76: Publicada en B.O.C., número 19, de 18 de octubre de 1.977, págs 232 a 245 (delito fiscal, págs 241 y 242)

77: Vide B O C número 25, de 2 de noviembre de 1.977, págs 331 a 3

- 335: " El texto del Proyecto de Ley sobre Medidas urgentes de reforma fiscal aprobado por el pleno del Congreso de los Diputados y remitido a la Presidencia del Senado, y D S 3, número 12-1.977, sesión plenaria número 11, celebrada en viernes 11 de noviembre de 1.977, págs 386 y ss.
- 78: Vide supra, (66-) NOTA 8.
- 79: En el sentido de tratarse de una conducta de tendencia se manifiestan el Fiscal General del Estado, en Circular 2/1.978, y PEREZ ROYO, op. cit., pág 371 y 372.
- 80: Vide NOTA 69 y apéndice documental.
- 80 BIS: Vide apéndice documental e INFRA, pág 259 y ss.
- 81: Vide NOTA 75.
- 82: Debate en el seno de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso: D S C P número 20/1.977.
- 83: Esta relación era evidente en el texto del Proyecto de Ley, que exigía que las falsedades o anomalías en la contabilidad (o registros reglamentarios) fueran "sustanciales en orden a la exacción de los tributos, puestas de manifiesto en actuaciones de la Administración tributaria".
- 83 BIS: En este sentido, GOMEZ-DEGANO, op. cit., pág 274, y LEJEUNE "la discusión parlamentaria", pág 656.
- 84: En el mismo sentido, DEL POZO y ARNAU, pág 423; FERNANDEZ CUEVAS, pág 305; PEREZ ROYO, op. cit., RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 111; RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo delito fiscal", pág 723-724.
- En contra, y, por tanto, partidarios de la necesaria concurrencia de uno al menos de estos supuestos, CORDOBA, op. cit. pág 569; SERRANO GOMEZ, pág 190.
- Para BAJO FERNANDEZ, op. cit., pág 569, se trata de una enumeración de supuestos presuntivos, pero cuya concurrencia alternativa no es imprescindible para la tipicidad de la conducta (nota 54 en pág 569)
- 85: Vide Nota anterior.
- 86: Cuando habla de "acciones voluntarias".
- 87: Se pronuncian en el sentido de que se trata de presunciones "iuris tantum" GOMEZ-DEGANO, op. cit., pág 275; DEL POZO y ARNAU pág 422; BAJO, pág 571; CORDOBA, pág 1013; RODRIGUEZ MOURULLO, pág 724-725; SERRANO, op. cit., pág 191 y 192. Vide (66-) VIDE RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 113.
- 88: De acuerdo con el artículo 741 de la LECRIM. Vide Notas 84 y 87.
- 89: En contra, CORDOBA, op. cit., pág 1013: "las falsedades pueden recaer sobre cualquier objeto". La misma opinión parece sostener FERNANDEZ CUEVAS, pág 305. En el mismo sentido del texto, BAJO, pág 570; RODRIGUEZ MOURULLO, págs 724-725; SERRANO, op. cit., pág 191-192; Vide Nota 75.

- 90: En el mismo sentido, CORDOBA, op. cit., pág 1013; SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 192, dice que la falsedad excluye la aplicación del artículo 303. En contra parece pronunciarse FERNANDEZ CUEVAS; OP= CIT=; PÁG 305, cuando dice que considera innecesario que una sentencia judicial haya declarado previamente la falsedad.
- 91: DEL POZO y ARNAU, op. cit., pág 423, consideran como casos de falsedades o anomalías los siguientes:
Ocultar activos y circulantes y obligaciones a cargo de terceros.
Ocultar parte del costo de los bienes.
Registrar activos o pasivos ficticios.
- 92: Circular 2/1:978, del Fiscal General del Estado.
- 93: artículo 35.2 de la L G T: "Está igualmente obligados (los sujetos pasivos) a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca..."
- 94: Artículo 110 de la L G T: "La comprobación e investigación tributaria se realizará mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, asientos, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo. Vide art. 142 de la L G T.
- 95: Artículo 80 de la L G T: "Son infracciones de defraudación las que, constituyendo omisión, conforme al artículo inmediato anterior, son cometidas por un sujeto pasivo en el que se dé alguna de las siguientes circunstancias:
a) Que haya ofrecido resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria."
- 96: El Proyecto de Código Penal ha simplificado el tipo, al suprimir toda referencia a las dos circunstancias indicadas.
- 97: Vide notas 70 y 71.
- 98: Aunque DEL POZO y ARNAU págs 416 a 420 exigen la concurrencia de ánimo de defraudar, afirman la posible comisión con dolo eventual.
- 99: En este sentido, GOMEZ-DEGANO, op. cit., pág 272. Admiten el dolo eventual: BAJO, pág 567; DEL POZO y ARNAU, pág 416 a 420; FERNANDEZ CUEVAS, pág 303 y RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", pág 722. Sólo aluden al dolo, sin referirse a sus posibles manifestaciones, PEREZ ROYO, pág 372, y SERRANO, pág 189. RODRIGUEZ DE VESA, en "suplemento", pág 113, admite todas las manifestaciones de culpabilidad como típicas. Vide CORDOBA, op. cit., pág 1011 y ss.
- 100: En el mismo sentido, el Fiscal General del Estado, Circular 2/78: "la conducta del contribuyente ha de ser intencional y deliberadamente dirigida a la elusión del pago del impuesto."

- 1.. La conducta basada en defectuosas informaciones o en cualquier otra negligencia tendrá sus consecuencias administrativas, pero carecerá de trascendencia penal".
- 101: Para RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo...", pág 722 y 727, "el límite mínimo del perjuicio no es un simple factor de determinación de la pena, sino una característica del resultado típico que, como tal, debe ser abarcada por el dolo del autor".
- 102: Así sucede cuando la elusión del pago o el disfrute de beneficios se produce en diferentes períodos impositivos inferiores a doce meses, ya que, a la voluntad del sujeto, se sustrae la de la Ley, que impone una acumulación de cantidades defraudadas en el mismo año natural.
- 103: Vide SUPRA, pág 200 y ss
- 104: Vide infra, pág 241 y ss.
- 105: Vide infra, pág 241 y ss
- 106: Por ejemplo, coaliciones o "piquetes" de contribuyentes que impidan el pago de impuestos.
- 107: RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento...", pág 113.
- 108: Vide SUPRA, pág 212 y ss.
- 109: En el mismo sentido, BENZO MESTRE, op. cit., pág 571; RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 118; EN CONTRA, BAJO, op. cit., p. 566, y DEL POZO y ARNAU, que admiten la atenuante.
- 110: DEL POZO y ARNAU, op. cit., pág 421 consideran que cabe apreciar el estado de necesidad incompleto, "cuando el sujeto pasivo tributario atraviesa una precaria situación financiera, habiéndosele cerrado la puertas para obtener otra financiación".
- 111: Artículo 9, 9º: "Haber procedido el culpable, antes de conocer la apertura del procedimiento judicial, y por impulsos de arrepentimiento espontáneo, a reparar o disminuir los efectos del delito, a dar satisfacción al ofendido o a confesar a las Autoridades la infracción".
Para su aplicación, es preciso tener en cuenta que, normalmente, el procedimiento administrativo comienza con un acta de la Inspección que liquida definitivamente el impuesto D(en los casos en que el contribuyente tenía que presentar declaración-liquidación), con una calificación de la infracción cometida, y que el pago dentro de los dos períodos voluntarios (ordinario y con recargo), dan lugar a la no comisión del delito; una vez transcurrido éstos, se sigue el procedimiento previsto en el artículo 37 de la L E U R F.
- 112: Alevosía, medios o artificios ocasionados a grandes estragos, publicidad, abuso de superioridad o confianza, ocasión de catástrofe, auxilio de gente armada, cuadrilla, ofensa a la Autoridad, etc (números 1, 3, 4, 8, 11,12,13,16 y 17.)

- 113: VIDE: RODRIGUEZ DEVESA, D^a penal español, parte general", pág. 636 y 637.
- 114: En contra, DEL POZO Y ARNAU, op. cit., págs 421 y 422, consideran que sí puede apreciarse esta circunstancia en el delito fiscal.
- 115: En contra, son partidarios de su posible concurrencia y apreciación, DEL POZO Y ARNAU, op. cit., pág. 422:
- 116: En el mismo sentido, DEL POZO Y ARNAU, pág. 422.
- 117: verbigracia, la destrucción de un expediente por un funcionario constituirá delito de falsedad.
- 118: por ejemplo, la previa condena por delito de conducción ilegal da lugar a la concurrencia de esta circunstancia en un ulterior tráfico de drogas.
- 119: VIDE RODRIGUEZ DEVESA, D^a penal, general, pág 637.
- 120: VIDE RODRIGUEZ DEVESA, D^a penal, especial, pág 644, y RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 54:
- 121: "Notas de d^a financiero", Tomo I, vol. 3^a, pág 49 y 50.
- 122: Artículo 126 de la L G T: "Toda liquidación reglamentaria notificada al sujeto pasivo, constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria".
- 123: En el mismo sentido, BAJO, op: cit., pág 573; RODRIGUEZ DEVESA "Suplemento...", pág 113 y 114. RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo...", pág 725: El primero y tercero, refieren expresamente el momento de la consumación el tiempo hábil para efectuar el correspondiente ingreso.
- 124: En el mismo sentido, RODRIGUEZ DEVESA, "Suplemento", pág 113: "Nada impide que el delito se consume cuando la obligación de pago se produzca antes del año natural".
- 125: Según el artículo 64 A) de la L G T, "Prescribe a los cinco años, que se cuentan desde el devengo (art. 65), el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, salvo en el impuesto de sucesiones, en que el plazo será de diez años".
- El artículo 120,2 a) de la L G T considera liquidaciones definitivas "las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional".
- 126: Conforme al artículo 120 C) de la L G T, tienen consideración de liquidaciones definitivas "las que no hayan sido comprobadas (administrativamente) dentro del plazo que se señale en la ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción"
- 127: Artículo 20,2 del reglamento general de recaudación.
- 128: Vide supra, págs 198 y ss. Téngase en cuenta que el artículo 83 del Regl. de procedimiento económico-administrativo prevé la posible suspensión de la ejecución del acto recurrido D(decreto 2083/59).

- 129: A favor, BAJO, op. cit. pág 574; RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo...", pág 726-727; DEL POZO- ARNAU, pág 394 dicen que "en la práctica será difícil que se den ambos supuestos" (tentativa y frustración)
- 130: En contra, BAJO, op. cit., pág 573 y 575, quien admite las formas imperfectas de ejecución, si no se practica liquidación definitiva en que se determine el importe de la deuda tributaria. Pero creo que este autor no tiene en cuenta:
- a) Que la liquidación definitiva se hace por la Administración.
 - b) Que las liquidaciones provisionales no revisadas por la Administración en el plazo legal adquieren carácter definitivo, sin perjuicio de la prescripción.
 - c) Si no se determina el importe real de la deuda tributaria, tampoco podrá establecerse la exacta cuantía de deuda, de modo que, ante la duda, habrá de considerarse el hecho atípico por falta del requisito de la cuantía.
- 131: En el mismo sentido, RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo..."; pág 727.
- 132: Vide supra, pág 208 y ss.
- 133: Vide supra, págs 208 a 210.
- 134: En el mismo sentido, BAJO, pág 564; RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 114.
- 135: Artículo 33 de la L G T: "Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición". Vide nota 64.
- 136: Vide el capítulo III del Título II de la L G T, dedicado al "Sujeto pasivo".
- 137: El artículo 36 de la L G T dispone que "la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos o convenios no surtirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas".
- 138: Artículo 44 de la L G T: "Por los sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales".
- 139: Vide nota 64.
- 140: Artículo 43.1 de la L G T: "El sujeto pasivo con capacidad de obrar podrá actuar por medio de representantes, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, si no se hace manifestación en contrario".
- 141: Piénsese, por ejemplo, en el representante que ha recibido pro

visión de fondos para pagar una cuota tributaria del representante y los distrae de aquella finalidad: el hecho constituirá apropiación indebida, pero no delito fiscal.

- 142: RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 114, se pronuncia en favor de la inclusión del representante legal como posible autor del delito; en CONTRA, BAJO, pág 564, ya que identifica plenamente sujeto activo del delito y pasivo de la relación tributaria; DEL POZO y ARNAU, pág 398 dicen que "en los casos de quienes ostenten una representación voluntaria deberá procederse a un cuidadoso examen de su grado de participación en la comisión del delito y fijar, en consecuencia, su posición a efectos de la sanción del delito fiscal.
- 142 BIS: Vide SUPRA; págs 63, 65, 66, 82
- 143: Vide BAJO, op. cit., pág 575.
- 144: Artículo 265, y especialmente, 499 BIS.
- 145: Vide RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 115, en cuanto a la dificultad de determinar qué debe entenderse por autor material.
- RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo delito fiscal", pág 728 considera que debería imputarse el delito en primer término al "autor material", y, en su defecto a quienes, ejerciendo efectivamente la Administración y conociendo los hechos, no hubieran adoptado medidas para evitarlo, pudiendo hacerlo.
- 146: Vide Nota 135.
- 147: En contra, CORDOBA, op. cit., pág 1017, que dice que basta la simple detentación del cargo; a favor, GOMEZ-DEGANO, pág 289; RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento"; pág 115; RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo...", pág 728.
- 148: Vide SUPRA, pág 210.
- 149: Se trata de una inversión meramente formal, ya que la LECRIM establece el principio de apreciación de oficio de las circunstancias, tanto favorables como adversas, del presunto autor de los hechos: artículo 2; en el mismo sentido, DEL POZO y ARNAU, pág 402; en el mismo sentido parecen pronunciarse CORDOBA, pág 1016; RODRIGUEZ MOURULLO, pág 728 y SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 205.
- 150: Vide Nota anterior, y RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 115.
- 151: En el mismo sentido, RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 115.
- 152: En lo que se refiere al problema de quién debe considerarse autor material, y a la necesidad de determinación jurisprudencial, vide GOMEZ-DEGANO, pág 290; FERNANDEZ CUEVAS, pág 308; DEL POZO y ARNAU, pág 403.
- 153: Vide NOTAS 70, 98, 99 y 108.
- 154: SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 205, en cambio, cree que debería haberse ampliado la responsabilidad de los administradores al caso en que no tomen medidas contra el fraude.

EN favor de que esta referencia a la "responsabilidad de los otros partícipes" se refiere exclusivamente a la imputación del hecho al autor material, parece pronunciarse GOMEZ-DEGANO, pág. 290, y DEL POZO y ARNAU, pág. 403; en el sentido del texto, CORDOBA, op. cit., pág. 1018:

- 155: En el mismo sentido, DEL POZO y ARNAU, op. cit., pág. 403.
- 156: En el mismo sentido, DEL POZO-ARNAU, op. cit., pág. 397.
- 157: Vide SUPRA, pág. 200 y ss
- 158: En el mismo sentido, BAJO, op. cit., pág. 578.
- 159: RODRIGUEZ DEVESA, "Derecho penal", parte general, pág. 729: los requisitos para el delito continuado son: homogeneidad de bien jurídico lesionado, homogeneidad de los modos de comisión del delito y cierta conexión espacial y temporal, y, como requisito subjetivo, unidad de designio criminal.
- 160. VIDE GOMEZ-DEGANO, op. cit., pág. 279; DEL POZO y ARNAU, pág. 409 a 412; SERRANO, op. cit., pág. 204.
- 160 Bis: Vide el texto en el apéndice documental.
- 161: Vide infra, págs. 282 y ss
- 162: Artículo 71 del Código Penal: "... en el caso en que un solo hecho constituya dos o más delitos o cuando uno de ellos sea medio necesario para cometer otro...".
- 163: RODRIGUEZ DEVESA, "D^o penal español", general, pág. 725.
- 164: Vide enmienda 27 y su argumento, en SERRANO, op. cit., pág. 183
- 165: Son documentos mercantiles, entre otros: El Libro Diario (sentencia de 19 de abril de 1916) y el libro auxiliar de caja (s^a de 14 de febrero de 1962).
- 166: No constituyen falsedad del artículo 302, 4^o, las declaraciones mendaces de los particulares ante funcionarios depositarios de fe pública (sentencias de 25-9-59 y 18-1-61), salvo que sean manifestaciones que, una vez vertidas ante el funcionario, surtan plena eficacia y creen estados jurídicos sólo alterables mediante sentencia firme (s^a de 5 de marzo de 1965). Las declaraciones son documentos públicos (s^a de 29 de febrero de 1960 y 7 de julio de 1969).
- 167: Artículo 237 del Código Penal: "Los que, sin estar comprendidos en el artículo 231, resistieren a la Autoridad o sus Agentes, o los desobedecieren gravemente en el ejercicio de las obligaciones de su cargo...".
- 168: En el mismo sentido, SERRANO, op. cit., pág. 191 y 219. El artículo 43 de la Real Orden de 13 de julio de 1926 dispone que los inspectores de tributos sean considerados, cuando actúen en el ejercicio de sus funciones, como agentes de la Autoridad, a efectos de la responsabilidad penal.
- 169: Artículo 277 del Código Penal: "La falsificación de los sellos usados por cualquier Autoridad, Tribunal, Corporación oficial

u oficina pública...

El solo uso de esta clase de sellos, a sabiendas de que son falsos, se castigará con igual pena si tuviere por objeto el lucro con perjuicio de los fondos públicos".

Artículo 278: "La falsificación de los sellos, marcas y con traseñas usados en las oficinas del Estado para... asegurar el pago de impuestos..."

170: En lo que se refiere a los contratos simulados, o falsedades consistentes en alterar el valor real del objeto del contrato, RODRIGUEZ MOURULLO considera aplicable el artículo 532 2º, del Código Penal (otorgamiento de contrato simulado en perjuicio de tercero), pues, "aunque el texto legal hable literalmente de "en perjuicio de tercero", no se violentaría el lenguaje al estimar comprendidos en el número 2º los contratos simulados en perjuicio de la Hacienda Pública. Este "otro" no pueden entenderse exclusivamente como otra persona física" (presente y futuro del delito fiscal y pág 93.

En contra de esta tesis, QUINTANO, en "tratado de la parte especial del Dº penal, II, págs 852 y 853, en base a los siguientes argumentos: 1º: Estos casos rebasan el ámbito de la estafa, para incidir en el campo del derecho penal tributario; 2º: La ley habla de perjuicio de otro, sin mencionar la Hacienda Pública, por lo que la extensión resulta forzada y analógica. También RODRIGUEZ DEVESA ("problemas...", p. 461 añade el argumento de que la Hacienda Pública, en los casos en que el valor dado al objeto del contrato no coincide con el que ella le concede, "no se considera vinculada por lo declarado por los contratantes, hasta el extremo de que si el precio es inferior a sus estimaciones, liquida el tributo sobre las bases por ella establecidas, y no sobre el supuesto real" .

171. En contra, RODRIGUEZ DEVESA, "problemas...", pág 461. En el mismo sentido del texto, QUINTANO, "naturaleza y calificación de la infracción tributaria", pág 533; RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 82 y ss; SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 79.

172: Artículo 102.3 de la L G T: "En ningún caso podrá exigirse que las declaraciones tributarias se formulen bajo juramento".

173: Artículo 79, A) de la L G T: "Constituyen infracciones tributarias de omisión:

Las acciones u omisiones que tiendan a ocultar a la Administración, total o parcialmente, la realización del hecho imponible o el exacto valor de las bases liquidables, mediante:

2º: La presentación de declaraciones falsas o inexactas que no sean consecuencia de errores aritméticos."

- Debe tenerse en cuenta que, si no se produce perjuicio económico para la Hacienda Pública, esta infracción se convierte en simple, de acuerdo con el art. 78,F) de la L G T.
- 174: Destrucción o sustracción de una declaración ya presentada.
- 175: Según el artículo 75 de la LGT, "La Hacienda Pública tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías que se presenten a despacho y exacción de los tributos que gravan su tráfico o circulación, por el respectivo importe del crédito liquidado, de no garantizarse en forma suficiente el pago del mismo".
- 176: Artículo 519 del Código penal: "El que se alzare con sus bienes en perjuicio de sus acreedores, será castigado..."
- 177: Sentencia de la Sala II del T S de 4-6-57: "consiste en la ocultación maliciosa de bienes en perjuicio de acreedores legítimos, imposibilitando a éstos hacer efectivos sus créditos, y allí donde se dé esa conjunción de elementos personales y reales (deudor y acreedores, y bienes existentes que se ocultan para no pagar), la figura delictiva del artículo 519 quedará perfectamente matizada".
- 178: Artículo 535 CP: "Serán castigados con las penas... los que en perjuicio de otro se apropiaren o distrajeran dinero, efectos o cualquiera otra cosa mueble que hubieren recibido en depósito, comisión o administración, o por otro título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos, o negare haberlos recibido". "Las penas se impondrán en el grado máximo en el caso de depósito miserable o necesario".
- 179: Artículo 30 de la LGT: "Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo".
- 180: VIDE: Repertorio Jurisp. penal, octubre 1.971, pág 919 y ss; Aranzadi, rep. jurisp., año 1.976, R. 1672/76 y 5274/76.
- 181: En el mismo sentido, FERNANDEZ CUEVAS; ANTONIO, "el delito fiscal", XX SEMANA, pág 39; RODRIGUEZ DEVESA, "Problemas..." pág. 4461, se refiere especialmente a los casos previstos en el artículo 112 LGT; SERRANO, op. cit., pág 206 ss; RODRIGUEZ MOURULLO, "Presente..." pág. 96.
- 181 BIS: ART. 165.3 Regl. IRPF: "Cuando la falta de ingreso de las cantidades retenidas por los sustitutos sea conocida por la Administración, de oficio o a instancia de persona distintas del sujeto pasivo sustituto, la falta de ingreso será calificada de defraudación y castigada con la sanción máxima aplicable a este tipo de infracciones, con independencia de la responsabilidad penal que en su caso corresponda".

- 181 TER: Artículo 10, K), de la L G T: "Se regulará en todo caso p
por ley:
La obligación a cargo de los particulares de practicar ope_
raciones de liquidación tributaria"=-.
- 182: En el mismo sentido, RODRIGUEZ DEVESA, "problemas...", pág 461.
- 183: Artículo 403 del CP: "El funcionario público que, abusando de
su cargo, cometiere alguno de los delitos expresados en el
capítulo V IV (defraudaciones), secciones II y IV del Título
XIII de este Libro, incurrirá en las penas allí señaladas,
y, además, en la de inhabilitación especial."
- 184: Vide NOTA 64, y SUPRA, pág 238 y ss.
- 185: Artículo 386 de la L G T: "La posición del sujeto pasivo y los
demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser
alterados por actos o convenios de los particulares".
- 186: Artículo 31.3 de la Constitución: "Sólo podrán establecerse
prestaciones personales o patrimoniales de carácter público
con arreglo a la Ley".
- 187: Vide SUPRA, págs 185 y ss.
- 188: El artículo 202 del Código Penal castiga a "los funcionarios
públicos que exigieren a los contribuyentes para el Estado,
la Provincia o el Municipio el pago de impuestos no autori_
zados por las leyes o Corporaciones respectivas", con mayor
pena "si la exacción se hubiere hecho efectiva"=-.
- 188 BIS: Sin embargo, el Proyecto de Código Penal contiene esta fi_
gura en el artículo 544, dentro del capítulo IV (atentados,
resistencia y desobediencia), del título XII (delitos contra
los poderes y orden público), pese a acoger en el párrafo
primero "la finalidad de perjudicar al Estado, la defensa o
la Economía Nacional", en lugar de incluirlo en el Título
VIII, dedicado a los "delitos contra el orden socioeconómico".
- 189: Vide supra, págs 249
- 190: Artículo 359 C P : "El funcionario que, faltando a la obliga_
ción de su cargo, dejare maliciosamente de promover la per_
secución y castigo de los delincuentes, incurrirá en la pe_
na de inhabilitación especial".
- 191: En el mismo sentido, entre otros, RODRIGUEZ MOURULLO, "el nue_
vo delito fiscal", pág 710.
- 192: Artículo 2 de la LECHIM.
- 193: Según el artículo 35 de la L G T, "la obligación principal de
todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributa_
ria. Asimismo, queda obligado a formular ^{cuantos} declaraciones y
comunicaciones se exijan para cada tributo".
- 194: Artículo 111 de la L G T: "Toda persona natural o jurídica,
privada o pública, por simple deber de colaboración con la
Administración, estará obligada, a requerimiento de ésta, a

proporcionar toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria y deducidas de sus relaciones económicas con otras personas".

- 195: El artículo 45.2 impone la obligación de declarar el domicilio tributario; el 104, de presentar y ampliar declaraciones y subsanar defectos, y el 112 establece la obligación de determinados funcionarios públicos (en un sentido muy amplio) de "participar en la gestión o exacción de los tributos, mediante las advertencias, repercusiones y retenciones documentales o pecuniarias establecidas por vía reglamentaria o por la Ley en el supuesto previsto en el artículo 10, letra K). VIDE NOTA 181 TER.
- 196: El artículo 102 de la L G T considera declaración tributaria "todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible", considerándose declaración tributaria "la presentación ante la Administración de los documentos en los que se contenga o que constituyan el hecho imponible".
- 197: Artículo 31 de la L G T: "Tendrá la consideración de reincidente: a) el sujeto pasivo que, dentro de los cinco años anteriores a la nueva infracción, hubiere incurrido en omisión o defraudación, según resolución firme, y por igual modalidad y concepto dentro del mismo tributo; b) El sujeto que, al cometer la infracción hubiese sido sancionado tres veces en los diez últimos años por omisión o defraudación en virtud de resolución firme y por el mismo tributo".
- 198: Vide supra, págs 219 y ss.
- 199: Vide apéndice documental.
- 200: El artículo 34.1 del Proyecto decía: "Cometerán delito fiscal los que... defraudaren maliciosamente... siempre que el importe de la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente por cada tributo o concepto impositivo...".
- 201: En el mismo sentido, RODRIGUEZ HOURULLO, "el nuevo..." ppág 725.
- 202: Vide las enmiendas en el apéndice documental.
203. En el mismo sentido, CORDOBA, pág 1015; RODRIGUEZ HOURULLO, "el nuevo...", pág 706; SERRANO, pág 189.
- 204: Conforme al artículo 83 de la L G T, salvo las infracciones simples, para las que la Ley establece una cuantía mínima y otra máxima, las infracciones de omisión son sancionadas con multa del medio al tanto de la deuda tributaria oculta, con un mínimo de 250 pesetas, y las de defraudación, con multa del tanto al triple de la suma defraudada. En ambos casos, no existe tope máximo.

- 205: En este sentido, SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 189.
- 206: Artículos 1, a) del Decreto de 25 de noviembre de 1.975, y 4, 2 del Real Decreto de 14 de marzo de 1.977.
- 207: Artículo 62, apartado 1, que atribuye al Rey el ejercicio del "derecho de gracia con arreglo a la Ley, que no podrá autorizar indultos generales".
- 208: Sección II del Capítulo III del Título II, arts 37 a 41 de la L G T.
- 209: Artículo 61 de la L G T: "EL pago deberá hacerse dentro de los plazos que determina el Reglamento General de Recaudación. 2. UNA vez liquidada la deuda tributaria y notificadas las condiciones de pago, éste podrá fraccionarse o aplazarse en los casos y en la forma que dicho Reglamento determine. En estos casos, las cuotas aplazadas devengarán el interés por demora".
- 210: Artículo que establece la solidaridad entre los responsables del mismo grado, y la subsidiariedad, de modo que respondan en primer término los autores; en su defecto, los cómplices y, por último los encubridores.
- 211: El artículo 38 de la L G T dispone que "responderá solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes, o que de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias calificadas de defraudación, aún cuando no les afectaren directamente las respectivas obligaciones".
- 212: Artículo 108 CP: "El que por título lucrativo hubiere participado de los efectos de un delito o malta está obligado al resarcimiento hasta la cuantía de su participación".
- 213: Vide en apéndice documental la estadística referida a la Fiscalía de Sevilla, que evidencia un número muy superior de presuntos delitos fiscales en que el sujeto pasivo de la relación tributaria era una persona jurídica.
- 214: Artículo 22 CP: "la responsabilidad subsidiaria que se establece en el artículo anterior será también extensiva... a las entidades, organismos y empresas... por los delitos o faltas en que hubiesen incurrido:.. sus empleados o dependientes en el desempeño de sus obligaciones o servicio".
- 215: Artículo 37 de la L G T: "La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas solidaria o subsidiariamente".
- 216: Artículo 39 de la L G T: "Los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 responderán subsidiariamente, y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de dichas entidades".

Artículo 40: "Serán responsables subsidiariamente de las infracciones simples, de omisión y de defraudación cometidas por las personas jurídicas los administradores de las mismas que por mala fe o negligencia grave no realizasen los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas".

- 217: Esta modificación se produjo como consecuencia del rechazo de la enmienda socialista que pretendía la inclusión de la referencia al Tribunal económico-administrativo, y la no aprobación del texto de la Ponencia, que se reunió durante cinco minutos, proponiendo luego el texto definitivo. Vide D S C D número 20 de 1.977, págs 788 y ss.
- 218: Vide apéndice documental.
- 219 NI el procedimiento de la L=0. 10/1.980, ya que propiamente no se trata de un delito perseguible de oficio.
- 220: En el mismo sentido, la Circular 2/1.978, del Fiscal General del Estado.
- 221: párrafo 2 y 3; Vide supra, pág 278.
- 222: Vide, en cuanto al lugar del pago, arts 59 y 60 L G T.
- 222 BIS: Artículos 45 y 46 de la L G T.
- 223: Vide nota anterior.
- 224: Artículos 14 y 15 LECRIM.
- 225: Artículo 4º, 1, D), del real Decreto-Ley 1/1:977, de 4 de enero
- 226: En el mismo sentido, GOMEZ-DEGANO, op. cit., pág 293; encontra, Circular 2/1.978, del Fiscal General del Estado.
- 227: Vide artículo 5º del Real Decreto-ley 1/1:977.
- 227 BIS: En el texto de la ley se ha suprimido la referencia a la "conciliación previa", con que parecía quererse superar las reticencias que motivaba la exclusiva competencia de la Administración para denunciar los hechos.
- 228: Artículo 103 de la L G T: "La acción de denuncia pública, cuyo ejercicio se regulará reglamentariamente, es independiente de la obligación de colaborar con la Administración conforme al artículo 112 de la presente ley.
2. Las disposiciones reglamentarias determinarán la especial tramitación de los respectivos expedientes y los requisitos a cumplir por los denunciantes para tener derecho a la participación que se fije".
- 229: En este sentido, GOMEZ-DEGANO, op. cit., pág 295:
- 229 BIS: Al contrario de lo que sucede en Italia con la obligación (Vide supra, pág 54 y ss),.El artículo 131, párrafo 2 de la Ley de VAud, en Suiza, de 26 de noviembre de 1.956, sobre diversos impuestos cantonales, modificada por ley de 4 de marzo de 1.968 establece que el dador de prestaciones o patrono que retenga en la fuente el impuesto del contribuyente y lo desvía, será castigado, previa denuncia del departamen

to de finanzas, con prisión de hasta tres años y multa, pero, según el artículo 10, de la ley penal de dicho cantón, de 19 de noviembre de 1.940, el departamento de finanzas puede, hasta el cierre de los debates ante el tribunal de primera instancia, retirar con carácter irreversible la denuncia.

Aquel artículo, según GUILIERON, desde su entrada en vigor en 1.968 hasta 1.972, fecha de su artículo, no había sido aplicado nunca.

- 290: Similar al derecho francés: Vide supra, pág 83, y nota anterior. En el mismo sentido se pronuncia RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento", pág 117.
- 231: Para RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo delito fiscal", pág 733, se trata de "uno de los puntos más criticables de la reforma".
- 232: Si acaso, las injurias a Jefes de Estado de Naciones amigas o aliadas, agentes diplomáticos de las mismas y extranjeros con carácter público, en que, según el artículo 467 del CP "ha de preceder excitación especial del Gobierno", pero el fundamento de este requisito de procedibilidad no es, en absoluto homologable con el que estamos examinando.
- 233: ISAC AGUILAR; JAIME: "Los impuestos en España" 1.974. 6ª Edic
- 234: En el mismo sentido, GOMEZ DEGANÓ, op. cit., pág 294; PEREZ ROYO, págs 374 y 375; RODRIGUEZ DEVESA, "suplemento...", p: 117; RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 76 y "el nuevo..." pág 734; SERRANO, pág 212; en sentido favorable a este requisito, DEL POZO y ARNAU, pág 443.
- 235: En el mismo sentido, GOMEZ-DEGANÓ, pág 295.
- 236: En la práctica, los expedientes se incoan con un acta de la Inspección, que suele contener la liquidación definitiva y la calificación de la infracción tributaria; el Inspector Jefe eleva el acta al Delegado de Hacienda, quien recaba los informes y acuerda la remisión al Fiscal de todo el expediente.
- 237: Que será el Secretario del Ayuntamiento, de acuerdo con el artículo 5 de la Ley de Régimen Local.
- 238: A diferencia de lo que sucede en otras legislaciones: Vide n Nota 229 BIS.
- 239: Por ejemplo, porque la cuantía defraudada no alcance la cifra mínima de dos millones de pesetas. En este sentido, DEL POZO y ARNAU, pág 438 a 442; GOMEZ-DEGANÓ, pág 295; Circular del F T S número 2/1.978, pág 5.
- 240: En el mismo sentido, Circular 2/1.978, del Fiscal del Tribunal Supremo, págs 5 y 6.
- 241: Como, en la práctica, el procedimiento se inicia con un acta de la inspección y liquidación definitiva, podría faltar la constancia de que no se ha pagado en período voluntario, ya que dicho pago excluiría el delito.

- 242: En el mismo sentido, Circular 2/78; GOMEZ DECANO, pág 285; RODRIGUEZ MOURULLO, "el nuevo...", pág 784, en sentido crítico por la paralización que supone del proceso penal.
- 242 BIS: El recurso contencioso-administrativo podría referirse a cuestiones que no afecten en absoluto a la esencia del tipo penal o que, remediadas a alguno de sus elementos, no tengan trascendencia: por ejemplo, impugnación de la cuota cuando la pretendida por el recurrente exceda de dos millones de pesetas.
- 243: Artículo 783, 2º, de la LECRIM.
- 244: En este sentido, GOMEZ-DECANO, pág 295, quien admite la posibilidad de que sea la propia Administración la que interponga la querrela, y QUINTERO OLIVARES, pág 329, que entiende que el Abogado del Estado debería intervenir en todo caso, especialmente si el Fiscal archiva las actuaciones. En contra, Circular 2/1.978, del Fiscal del Tribunal Supremo: "Ejercitada la acción penal, la única acción acusadora será la del Ministerio Fiscal...".
- 244 BIS: Artículo 17 de la LECRIM.
- 244 TER: Artículo 300 de la LECRIM.
- 244 (4): Artículo 666, 5º, de la lecrim.
- 245: Artículo 48 de la L G T.
- 246: Artículo 49 de la L G T.
- 247: Artículo 50 de la L G T.
- 248: La ley entró en vigor al día siguiente de su publicación, según establecía la Disposición(Adicional) final quinta.
- 249: Vide Decreto 2166/1.964, de 16 de julio.
- 250: Artículo 37 de la ley sobre medidas urgentes de reforma fiscal:

TITULO V: CONCLUSIONES CRITICAS.

- 1: Pues todo hecho imponible tiene un valor económico, bien por sí mismo, bien porque se lo atribuye la ley: según el artículo 28 de la L G T, es el "presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria".
- 2: vide supra, pág 18 y ss.
- 3: el es que puede determinarse el volumen de fraude en cada Estado. Vide la noticia publicada en "El país" de 30 de octubre de 1.981, según la cual, y de acuerdo con fuentes del F S O E, la evasión fiscal en España alcanza a más de medio billón de pesetas. Vide, asimismo, las cifras que se indicaban en la introducción, pág 18 y ss. Vide, asimismo, en apéndice documental, noticia publicada por "El País" de 13 de noviembre de 1.981.
- 4: comparentese con págs 88 y siguientes para Italia, artículo 1741 del C O Ifrancés, pág 77, y Decreto 619/76, de 27 de julio, para Portugal, en apéndice documental, así como la evolución legislativa española.
- 5: vide apéndice documental.
- 6: vide pág 144 y ss
- 7: Renta de Aduanas, renta del alcohol, impuesto sobre azúcar e impuesto sobre la achicoria y otras sustancias.
- 8: vide págs 103 y 104.
- 9: vide págs 77 y ss
- 10: págs 67 a 73.
- 11: artículo 20 de la ley de presupuestos para 1.892-1.893.
- 12: conforme se deduce del artículo 78 de la L G T: acciones u omisiones que no supongan perjuicio económico para la Hacienda Pública.
- 13: declaraciones con liquidación realizadas por el propio sujeto pasivo de la relación tributaria, de acuerdo con los artículos 102 y 120 de la L G T. En Italia rige el mismo sistema en la ley delegada para la reforma tributaria: vide págs 73 y ss.
- 14: artículos 79, a) y 70, f) de la L G T.
- 15: Aunque, para los tributos concertados con el País Vasco, y para el suceso de Cataluña, será preciso esperar a la firmeza de las actuaciones administrativas. Vide apéndice documental. Por otra parte, no parece existir esta posibilidad de denuncia con anterioridad al agotamiento del recurso contencioso-administrativo en los casos de denuncias a las Haciendas locales.

- 16: entiendo que como, normalmente en estos supuestos estará interpuesto el recurso cuando se inicie el sumario, el Tribunal deberá reclamar testimonio del escrito del mismo recurso, para determinar si ésta afecta a elementos sustanciales del tipo penal, y, por tanto, si constituye o no cuestión prejudicial "determinante de la culpabilidad o de la inocencia": aunque no puede establecerse un catálogo de cuestiones prejudiciales "a priori", pueden considerarse determinantes, y, por tanto, obligar a la suspensión del proceso penal los recursos encaminados a la declaración de que el sujeto no estaba obligado al pago de la deuda tributaria, o lo estaba en cuantía inferior a dos millones de pesetas, pero no, por ejemplo, las referentes a la cuantía de la deuda cuando el propio recurrente reconoce que ésta excede de dicha cantidad; pero nada impide al recurrente la inclusión de un motivo de recurso atañente a la cuantía de la deuda, aunque el objeto real del recurso fuera otro, con el fin de poder alegar la cuestión prejudicial determinante.
- 17: También en este punto el artículo 35 de la ley 12/81 contiene una regla particular, al establecer la acumulación de las defraudaciones a la Hacienda estatal y de la Comunidad autónoma. Vide apéndice documental.
- 18: vide supra, págs 195 y ss
- 19: artículo 19,2 de la ley orgánica 8/1:980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, publicada en el B O E número 236, de 1 de octubre de 1:980.
- 20: vide artículos 9ª a 12, ambos inclusive, de la anteriormente citada ley, y, para el país vasco, la ley 12/81 citada.
- 21: el Proyecto de Código Penal, artículo 370, solventa el problema, ya que alude expresamente a las Comunidades autónomas.
- 22: C F R con la regulación del reato continuado en Italia, págs 51 y ss.
- 23: vide supra, págs 212 a 221.
- 24: Aunque mantengo que estas dos circunstancias no cumplen hoy ninguna función, entiendo que, de afirmarse la necesaria concurrencia de una al menos de estas circunstancias para que el hecho sea típico, como podría afirmarse en base a la interpretación de la voluntad del legislador y de la idea de que el delito fiscal equivale a alguna de las infracciones de defraudación a las que se añadió el requisito de la cuantía, la función que, en ese caso desempeñarían, no sería la de presunciones del ánimo de defraudar, coincidente por otra parte con el dolo característico de este delito, sino que serían propiamente actos preparatorios o facilitatorios de la elusión del pago, de modo que el artículo 319 del código penal estaría contemplando, no un acto aislado, sino un auténtico proceso volitivo.

- 25: vide supra, pág 241 y ss.
- 25 BIS: en Francia, por ejemplo, vide supra, pág 83 _ ss, también la persecución del delito se produce a instancias de la Administración.
- 26: el artículo 37o del proyecto de código penal (vide apéndice documental) ha suprimido la referencia a las "falsedades o anomalías en la contabilidad y a la resistencia u obstrucción a la acción investigadora de la administración tributaria" que, en la redacción actual han sido interpretados por el Fiscal del Tribunal Supremo como elementos constitutivos alternativos. Además, dicho proyecto considera el delito fiscal perseguible de oficio, pero en todo lo demás es prácticamente idéntico a la redacción actual.
- 27: o de las infracciones tributarias, si se opta por la óptica jurídica en lugar de la socio-económica.
- 28: vide supra, págs 32 y ss.
- 29: vide supra, pág 301.
- 30: vide estadística en el apéndice documental.
- 31: respecto a la provincia de Sevilla, vide apéndice documental: sólo se han interpuesto tres querrelas, hasta la fecha se han concluido dos sumarios, en los que el Juez ha denegado el procesamiento y decretado el sobreseimiento provisional.
- 32: en el mismo sentido, RODRIGUEZ HOURULLO, "el presente y futuro del delito fiscal", pag 23 y ss.
- 33: en el derecho italiano, el artículo 56 del DPR de 29-9-73 N. 600 establece que la falta de declaración, o la presentación de declaraciones inveraces (infieles), cuando el impuesto relativo a la renta liquidada sea superior a cinco millones de liras, será castigado, además de con la pena pecuniaria prevista en el artículo 46, con arresto de tres meses a tres años. Vide supra, pág 71.
- 34: En el mismo sentido, FLORA, op. cit., pág 19 y ss; Estas discrepancias pueden surgir como consecuencia del principio de libre apreciación en conciencia de la prueba, artículo 741 de la LECRIM.
- 34 bis: vide supra, pág 218, y nota 84.
- 35: FLORA, op. cit., pág 25, dice que atenderse al dato objetivo de las particulares modalidades de comportamiento, es decir, al empleo de medios fraudulentos, significa excluir del campo penal no sólo las conductas culposas, sino también las dolosas no fraudulentas, al tiempo que se sancionarían penalmente conductas que constituyan una leve sustracción al impuesto, por el mero hecho del empleo de medios fraudulentos.
- 36: vide supra, págs 276 y ss

- 37: en este sentido se pronuncian RODRIGUEZ DEVESA, "problemas..."⁹ pág 473-474; RUIZ VADILLO, "ideas sobre una posible y nueva estructuración del ordenamiento jurídico penal", en revista general de legislación y jurisprudencia, 1.974, pág 74. En la doctrina extranjera, TIEDEMANN, citado por FLORA, op. cit., pág 72.
- 38: en este sentido, el Fiscal del Tribunal Supremo, en Memoria de 1.976, y RODRIGUEZ MOURULLO, "presente...", pág 59; en la doctrina extranjera, FLORA, op. cit., pág 70.
- 39: en este sentido, SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 175, y BENZO MESTRE "esbozo de bases para una ley penal fiscal especial", en X S SEMANA..., pág 575 y ss, quien presenta un auténtico ante-proyecto de ley de bases, hoy totalmente desfasado e inade-cuado a los principios informadores del derecho penal, pues está excesivamente influenciado por la ley de contrabando.
- 40: así lo hace el proyecto de ley de nuevo código penal. Vide supra nota 24 en página 344.
- 41: vide supra, págs 325 a 327:
- 42: BENZO MESTRE, op. cit., pág 575, en la "base II", sólo dice que "es delito fiscal toda acción u omisión dolosa, violadora de la relación tributaria y susceptible de una pena...", de modo que, con excepción de la referencia al dolo y a que la condugta suponga el incumplimiento de una obligación tributaria, derivada de una relación jurídica de este tipo, no hace refe-rencia a ni posibles supuestos concretos.
- 43: El Fiscal del Tribunal Supremo, en su Memoria de 1976 parece partidario de tipificar penalmente sólo las conductas incluidas en alguno de los siguientes apartados: a) evasión, consis-tente en la mera evitación del impuesto, aunque para el contri-buyente sustancialmente se verifique el hecho imponible. b) Simulación, como forma de realizar la evasión, revistiendo o invistiendo de una determinada apariencia jurídica a actos que en puridad no caben bajo ellos; c) fraude: comportamiento dolo-so específico del contribuyente, dirigido a sustraer materia imponible a los órganos fiscales, es decir, que comprende los actos y omisiones mediante los cuales el sujeto pasivo del tri-buto oculta las bases imponibles o evita, por otros procedi-mientos, que el Ente Público liquide y haga efectiva la cuota tributaria a que tenga derecho, actuando con engaño.
- 44: SERRANO GOMEZ, op. cit., pág 168 describe minuciosamente una se-rie de conductas que, según él deben ser castigadas con multa, y otras con penas privativas de libertad. Entre las segundas incluye: a) no ingresar las cantidades que se han recibido de terceras personas o que obligatoriamente se han deducido, con-ducta que hoy encaja en la apropiación indebida, como ya se vvio; b) falsedades documentales con fines defraudatorios. c)

uso de documentos falsos con fines defraudatorios; d) contratos simulados en perjuicio de la Hacienda; e) evasión de capitales.

- 45: El artículo 74 de la L G T dispone que "los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes, con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.

2. Siempre que la ley reguladora de cada tributo conceda un beneficio de exención o bonificación cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquellas exigido, la Administración hará figurar el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, la que se hará constar por nota marginal de afección en los Registros públicos".

-971-

A P E N D I C E D O C U M E N T A L .

APENDICE AL TITULO I

I: ESTADISTICAS DE LAS MEMORIAS DEL FISCAL DEL TRIBUNAL SUPREMO

D(Las fuentes de estos datos estadísticos son las propias Memorias de los sucesivos Fiscales del Tribunal Supremo: esta estadísticas se refieren al número de causas incoadas, sin que conste cómo han terminado las mismas. Creo que, para la ocultación fraudulenta de bienes, no son fiables, pero son las únicas que recogen en este delito, ya que las del I N E se realizan por títulos del libro II del código penal:

Para mejor apreciación de estos datos estadísticos, incluyo las cifras de procedimientos incoados por estafas en los mismos años.

A) Años 1883-1890: Causas despachadas por todas las Fiscalías.

AÑO	OCULTACION	ESTAFA
1883	8	2191
1884	98	2191
1885	131	2290
1886	11	2747
1887	70	2226
1888	20	2453
1889	25	2568
1890	18	2880

MEMORIAS DE 1887 y 1888:

	<u>OCULTACION</u>		<u>ESTAFA</u>	
	1887	1888	1887	1888
SOBRESIMIENTOS	8	5	738	1115
INHIBICIONES	-	-	8	27
REBELDIAS	-	-	205	188
EXTINCION DE RESPONSABILIDAD	-	-	6	12

B): Años 1965-1980: causas incoadas en toda España.

AÑOS	TOTALES		PARCIALES			
	OC---/---EST.		PREVIAS--	PREPS--	S* URG---	S* ORD.
			OC/ ESTAFA	OC/EST	OC/ EST	OC/ESTAFA
1965	75	7528	--	--	--	--
1966	55	7592	--	--	--	--
1967	45	6890	23/3987	--	--	--
1968(1)	39	4388	23 3987	--	--	--
1969 (2)	--	----	23/5408	2/1159	4/1717	2/ 684
1970	--	----	32/4417	7/1138	25/1620	--/ 685
1971 (3)	58	7382	32/4628	8/1228	12/1822	6/ 704
1972	89	7495	45/4604	19/1154	15/1635	10/ 102
1973	77	7950	55/4698	5/1104	11/1483	6/ 665
1974	61	7718	39-4644	6-1116	13-1196	3--762
1975	58	8258	24-5071	6-1224	20-1278	8--685
1976	61	8807	39-5489	8-1176	12-1464	2--678
1977	44	10208	29-6798	4-1397	4-1380	7--633
1978	71	10078	36-8079	4-1260	21-1328	10--411
1979(4)	50	12423	32-9573	4-1270	19-1166	5--414
1980	117	13335	69-9950	13-1570	19-1342	16--473.

(1): En la Memoria de 1.966, referida al año 1965, así como en las de 1967 y 1968, el estado 2 sólo contempla las cifras totales de incoación, sin distinguir procedimientos. En la de 1969, el estado b-5 recoge el conjunto de sumarios y preparatorias, y el c), las previas incoadas.

2: Estados b-1; b-2; b-3 y b-4.

3: " " " " " .

4: Las dos últimas Memorias siguen refiriéndose al delito de ocultación fraudulenta de bienes.

C): Estadística de la Fiscalía de Sevilla, años 1980-1981.

	1980	1981
Expedientes remitidos alla Fiscal de Sevilla	10	6
Periodo impositivo a que se refieren (1): 1978	7	4
1979	3	2
1980	-	2
Tributos a que se refieren los expedientes:		
--Impuesto general sobre el tráfico de Empresas:	6	4
--Impuesto sobre rendimientos de trabajo personal:	2	1
Impuesto sobre Sociedades:	2	-
Impuesto sobre renta personas físicas:.....:	-	1
Caracterización de los denunciados:		
a) Contribuyentes:.....:	8	5
b) Sustitutos:	2	1
c) Personas físicas....:	1	1
d) Sociendades, Entidades o Empresas:.....:	9	5
Querellas interpuestas por el Fiscal.(2):.....x....	3	2 (
Expedientes archivados por el Fiscal	6	4
Fundamento del archivo:D(4)		
a)Cuantía inferior a dos millones de pesetas (3):2		1
b) Falta de alguna de las circunstancias que la ley considera que "existe ánimo de defraudar: 10		4

- 1: En los tributos periódicos; en los no periódicos, sería el año de realización del hecho imponible.
- 2: Una de las querellas presentadas fue por apropiación indebida de cantidades descontadas en concepto de I R T P y no ingresadas en el Tesoro.
- 3: Es decir, cuando la diferencia entre la cuota declarada y la procedente es inferior a dicha cifra, ya se trate de una defraudación total o parcial.
- 4: El aparente descuadre entre algunas de las cifras manejadas deriva de varios hechos: de una parte, algunas actas de la inspección se refieren a defraudaciones al mismo impuesto durante varios periodos impositivos; de otra, el Fiscal presentó en una sola querella, por tratarse de delitos conexos, dos presuntas defraudaciones cometidas por el mismo contribuyente, pero relativas a tributos distintos.

EL PAIS, viernes 13 de noviembre de 1981

ECONOMIA/

Hacienda estima que ha dos millones de "defraudadores" a los que este año ha descubierto 154 delincuentes

La inspección fiscal consolidará la reforma eliminando el fraude

Hacienda prepara planes para consolidar la reforma fiscal y eliminar el fraude, según medios oficiales. Dos serán los frentes de batalla en este sentido: por una parte, hacer declarar o pagar por sus rentas reales a los dos millones de profesiona-

G. M.

les, pequeños empresarios y agricultores que encontraron un escape legal en las normas sobre estimación objetiva singular de marzo de 1979; por otra, adecuar el ritmo de la inspección a objetivos correctores y educativos que aumenten indirectamente la recaudación.

En 1980, los inspectores levantaron 104.107 actas de defraudación, con aumento del 48% sobre el año anterior. En los nueve primeros meses del presente ejercicio van 92.437 actas, y se espera que el 54% de incremento que suponen sobre igual período de 1980 se mantenga durante todo el año.

De otro lado, las propuestas de delito fiscal por haber descubierto deudas superiores a los dos millones de pesetas, y que pueden ser sancionadas desde multas del tanto al séxtuplo hasta la prisión menor, fueron el año pasado 131, mientras que en los diez primeros meses del presente año han alcanzado 154. Por la Ley 50 de 1977, que se consideró importante para crear un clima de ejemplo con los delincuentes fiscales, las defraudaciones pueden ser penadas por la jurisdicción ordinaria con multas del tanto al séxtuplo para deudas de dos a cinco millones de pesetas; con arresto mayor, de cinco a diez millones, y con prisión menor para más de diez millones.

No obstante, todavía no se ha registrado ninguna sentencia judicial en los 131 primeros expedientes pasados al fiscal después de que terminaran los plazos de alegaciones, expedientes que en

su mayoría pueden dar lugar a penas de privación de libertad.

La deuda descubierta por actas de defraudación inferiores a dos millones de pesetas totalizó el año pasado 76.371 millones de pesetas, con incremento del 79% sobre el año anterior. De enero a septiembre últimos, la deuda acumulada ascendió a 42.000 millones de pesetas, con aumento del 8%, sobre igual período de 1980. Este escaso aumento lo explican fuentes de Hacienda en que la función inspectora se dirigió en 1979 y 1980 a comprobar las regularizaciones de declarantes tras la ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, mientras que en 1981 ha estado en implantar la reforma en los impuestos de renta y sociedades, al primero de los cuales se han dedicado en exclusiva los inspectores durante el primer semestre de 1981, cuando han multiplicado por tres sus actuaciones (hasta conseguir 46.815) y han incrementado por tres sus ingresos derivados.

Dos millones de "defraudadores" legales

En cualquier caso, los responsables de Hacienda rechazan la afirmación del PSOE en el sentido de que el fraude fiscal alcanza

en España el medio billón de pesetas anuales; de ellas, 200.000 millones de pesetas en declaraciones del impuesto sobre renta; de 125.000 a 150.000, en tráfico de empresas; otros 50.000, en sociedades, y 60.000, en sucesiones y transmisiones. Como los socialistas no han dicho el método utilizado en sus cálculos, afirman que seguramente en renta incluirán a los aproximadamente dos millones de pequeños empresarios y agricultores acogidos a la estimación objetiva singular, que será corregida en los próximos meses para evitar que dichas personas paguen porcentualmente menos que los trabajadores con retenciones.

El problema radica en las normas dictadas el 28 de marzo de 1979, que ahora se consideran apresuradas. Los comerciantes, pequeños empresarios, agricultores y profesionales con menos de quince millones de ventas pueden desde entonces hacer su declaración simplificada, calculando sobre las ventas un porcentaje fijo para cada gremio (del 4% al 10%) para estimar sus ingresos o rentas. Así, cerca de un millón no llega a las 300.000 pesetas de base mínima para pagar renta. Igualmente, los de facturación superior a los quince millo-

nes calculan sus ingresos globales deduciendo de las ventas conceptos como gastos de penal y compras de materias mas, sin más requisitos que var un registro.

Sin embargo, desde el mes octubre Hacienda ha constituido comisiones mixtas con representación de los distintos gremios para ajustar a la realidad los ingresos. Para esta labor se es contar con el informe que prepara una comisión de técnicos, encargados en junio pasado de tectar las bolsas de fraude sectores y territorios. En tanto comisión entrega sus conclusiones, la Inspección Central Hacienda, encabezada desde hace dos semanas por José Antonio Cortés Martínez, traza criterios para consolidar la reforma fiscal y eliminar el fraude.

"Lo ideal", ha declarado Cortés, "es crear un clima de colaboración para que todos los ciudadanos cumplan sus obligaciones tributarias. Así, el trabajo de inspección hay que valorar más por el incremento de dación que por la deuda descubierta. Los frutos indirectos más permanentes e importantes". En este sentido, se ha trado para proceder a las devoluciones correspondientes a la declaración del impuesto sobre la renta antes del próximo de diciembre, pues la comprobación de las anteriores, determinó que un 35 % no eran confiables (el 60 % del reducción y el 40 por menor cuota).

APENDICE AL TITULO II: PORTUGAL

Ministerio de Finanzas: DECRETO LEY NUMERO 619/76, de 27 de julio.
(Fuente: BOLETIM DO MINISTERIO DA JUSTIÇA: número 259, outubro 1976)
"ESTablece varias tipificaciones para la práctica de determina
das infracciones fiscales".

"El legislador portugués se ha preocupado siempre bastante de los fenómenos de evasión y fraude fiscal.

A tales hechos siempre correspondieron sanciones más o menos graves, aunque siempre castigadas solamente con multa.

Para combatirlas más eficazmente, es preciso criminalizar las infracciones tributarias más graves --castigándolas con la pena de prisión-- especialmente aquellas en que el contribuyente, a través de su conducta, procura viciar, falsificar o destruir los elementos escritos, registros o los documentos destinados a la comprobación de su situación tributaria.

La misma actitud debe adoptarse frente al contribuyente que no entregue recibos, estando legalmente obligado a ello, y no tenga en orden los talones durante el plazo legal.

Igualmente grave es la negativa a la exhibición de escritos o documentos relacionados.

La misma actitud debe tenerse con el contribuyente que recibe o deduce el impuesto y no lo ingresa en las arcas del ESTADO.

El mismo tratamiento debe adoptarse con aquellos que simulan contratos o transacciones o practican otros actos gravemente lesivos con los intereses de la hacienda pública.

Pero estos casos límites no absorben ni eliminan las infracciones descritas y punidas en las diversas leyes fiscales.

Se trata de sancionar con pena de prisión las situaciones más graves.

En cuanto a las otras infracciones, se mantiene el régimen actual.

Se elimina del derecho penal tributario el beneficio de suspensión de pena.

La pena de prisión podrá ser sustituida por la de multa.

Si se admitiese la suspensión condicional de la pena como regla, habría casos en que la infracción sancionada con pena de prisión sería más benevolentemente tratada que una infracción castigada con multa.

Hasta ahora cabía la suspensión de pena relativa a las infracciones de normas que rigen el impuesto de transacciones.

De este modo, la pena de prisión sólo podrá ser sustituida por una multa, que será fijada entre 500\$ y 1000\$, de acuerdo con la a

actividad del penado y el impuesto correspondiente.

Si la multa no fuera pagada y se verifique, a través del proceso de ejecución fiscal, que el penado no posee bienes embargables, el infractor tendrá que cumplir efectivamente la prisión a que fuera inicialmente condenado.

Sólo con medidas de cierta severidad se podrá combatir la evasión y el fraude fiscal.

En ejecución de tal deseo se promulgan las normas adecuadas.

En estos términos: usando la facultad conferida por el artículo 3, número 1, párrafo tres, de la ley constitucional 6/75, de 26 de marzo, el Gobierno decreta y yo promulgo, para que valga como ley, lo siguiente:

Artículo 1º. 1. "Constituyen infracciones tributarias castigadas con pena de prisión los hechos siguientes:

a) el vicio, falsificación, destrucción o inutilización de escrito o de los documentos con él relacionados.

b) la destrucción u ocultación de los archivos de escritos y de los documentos con él relacionados.

c) la negativa a la exhibición de escrito o de archivo o de los documentos relacionados.

d) No entrega de recibos cuando haya obligación legal, y no conservación de los respectivos talones o matrices en buen orden durante el plazo legal.

e) Simulación de contrato o de transacción.

f) Falta de ingreso, total o parcial, en las arcas del Estado del impuesto descontado o recibido en los casos de autoliquidación o retención en la fuente.

2. Las infracciones tributarias descritas en las diversas leyes tributarias se mantienen en cuanto no sean contrarias a lo dispuesto en el número 1.

Artículo 2.1 Se aplicará la pena de prisión hasta:

- a) Treinta días, si el valor del impuesto no excede de 10.000 \$
- b) Tres meses, si el valor del impuesto no excede de 30.000 \$
- c) Seis meses, si el valor del impuesto no excede de 60.000 \$
- d) Nueve meses, si el valor del impuesto no excede de 100.000 \$.
- e) Doce meses, si excede de 100.000 \$

2. Si no fuere posible determinar el impuesto defraudado, la pena de prisión será graduada entre veinte días y un año.

Artículo 3º: La pena de prisión nunca exonera del pago del impuesto.

Artículo 4º: 1º La pena de prisión no podrá ser sustituida por multa.

2. La multa no podrá ser inferior a 500 \$ ni superior a 1.000 \$ y será fijada de acuerdo con la actividad ejercida y con el

montante del impuesto correspondiente".

Artículo 5º 1º: "Si la multa en que se convierta la pena de prisión no fuera pagada, el penado estará preso durante el tiempo correspondiente a la prisión impuesta, una vez se verifique que no posea bienes embargables en el proceso de ejecución fiscal.

2. Si la pena de prisión se impone a un gestor de una persona colectiva, ésta será solidariamente responsable al pago de la multa.

Artículo 6º: No cabe suspensión condicional de la pena aplicada a cualquier infracción tributaria".

Artículo 7. 1. "Si el sujeto pasivo del impuesto fuera una persona colectiva, la pena de prisión se impondrá a los gestores que hubieren practicado o aprobado el acto del que resulte la infracción

2: La misma pena será impuesta al contable que hubiere practicado o realizado el hecho punible.

3. En el caso de negativa a la exhibición del escrito o documentos con él relacionados, la pena de prisión se impondrá no sólo a los contribuyentes o gestores de empresa, sino también a las personas que estén al frente del establecimiento u oficina y a quienes se les notifique para su exhibición en día y hora determinados.

4: Cuando el acto o hecho fuera realizado por representante legal o voluntario o por gestor de negocios, le será aplicable la pena de prisión correspondiente."

Artículo 8. 1. "Siempre que una infracción tributaria sea sancionada con pena de prisión, se dará publicidad a la condena, mediante inserción en la prensa periódica de un extracto de la sentencia, en los treinta días siguientes a su firmeza.

2. El extracto será redactado por el Tribunal y publicado, a expensas del infractor, en uno de los diarios, o, no habiéndolo, de los periódicos del municipio donde resida el infractor, y, además, en dos diarios de gran circulación, uno de Lisboa y otro de Oporto, y, además, incluyéndose los gastos de publicación en las costas procesales.

3. En el extracto deberá constar la identificación del infractor, la infracción cometida, las circunstancias más reprobables en que haya sido cometida, y la importancia del rendimiento oculto".

Artículo 9. 1. "los técnicos de cuentas condenados en los términos de este decreto sufrirán interdicción para el ejercicio de la profesión, en los términos del artículo 7º, 4º del código penal.

2. El juez que dicte la sentencia condenatoria enviará una copia a la Dirección general de las contribuciones e impuestos para proceder a su registro:

Artículo 10. 1. "La condena con pena de prisión, de un contribuyente que ejerza actividad contemplada en la tabla anexa del código

profesional, será comunicada al organismo profesional para el efecto de la aplicación de las sanciones disciplinarias que en el caso correspondan.

2: La comunicación será hecha por el juez del tribunal en los diez días siguientes a la firmeza de la sentencia condenatoria.

Artículo 11. A falta de precepto especial en la legislación tributaria, se aplicará, con las adaptaciones necesarias, lo establecido en el código penal y de proceso penal.

Artículo 12: Este Decreto entrará en vigor el día 1 de octubre de 1976.

Visto y aprobado en Consejo de Ministros. Vasco Fernando Leite de Almeida e Costa. -- João de Deus Pinheiro Farinha. Francisco Salgado zenha.

Promulgado en 13 de julio de 1.976.

Publíquese,

El Presidente de la República, Francisco de Costa e Gomes.

-879⁶¹²-

APENDICE DEL TITULO I I I :

JURISPRUDENCIA SOBRE EL DELITO TRIBUTARIO.

SENTENCIA DE 14 DE MAYO DE 1881 (C.L.E.PAG 631--1-1881)

..."RESULTANDO que en la madrugada del 14 de julio de 1879, dos guardias de consumos sorprendieron en las afueras de la población a varias personas que pretendían introducir, sin pago de derechos, algunos pellejos de vino; y como se opusieran a ello, en vez de obedecer, acometieron a los guardias y produjeron a uno de ellos algunas heridas contusas, pudiendo éstos recoger, con ayuda de otros compañeros, cuatro pellejos de vino, que contenían 277 litros, y cuyos derechos importaban 55 pesetas y 50 céntimos.

RESULTANDO que reunida la junta administrativa, declaró el comiso del género y el pago de dobles derechos, y mandó remitir los antecedentes al juzgado respectivo, para lo que hubiese lugar;

RESULTANDO QUE; FORMADA CAUSA; Y SUSTANCIADA POR SUS TRÁMITES; DICTÓ sentencia el referido Juez, condenando a A B por el delito de defraudación, en la multa de 221 pesetas y 65 céntimos, y en parte de las costas.

RESULTANDO que remitida la causa al Ministerio Fiscal, interpuso ante la Audiencia recurso de casación por infracción de ley y por quebrantamiento de forma, con arreglo al artículo 96, párrafo 1º y nº 7 del real decreto de 20 de junio de 1.852, por haber conocido el juez indebidamente del asunto de defraudación, que estaba ya terminado y juzgado por la junta administrativa con lo cual se habían infringido los artículos 149 y 150 de las instrucciones para la administración y cobranza del derecho de consumos.

RESULTANDO ...

VISTO, siendo Ponente el Magistrado Don José Muñoz y Alfiz

CONSIDERANDO que, con arreglo a los artículos 149 y 150 de la ley de 20 de junio de 1.876, la defraudación de los derechos de consumos que deben pagarse a la Hacienda sólo constituye una falta, cuyo conocimiento corresponde a la junta administrativa.

CONSIDERANDO que, al calificar y penar el Juzgado de la Inclusa la defraudación que motivó esta causa, ha infringido las disposiciones legales mencionadas y demás que se citan por el Ministerio Fiscal, por haber procedido con incompetencia de jurisdicción, y castigar como delito un hecho que no lo es, y obrando en el círculo de sus atribuciones;

FALLAMOS: que debemos declarar y declaramos haber lugar al recurso interpuesto por el Ministerio Fiscal contra la sentencia dictada por el juez de primera instancia... la cual casamos y anulamos en beneficio de la ley, y sólo para fijar jurisprudencia..."

SENTENCIA DE 12 de DICIEMBRE DE 1881 (C.L.E., pág 491-2-1881)

... "RESULTANDO que en el año 1869 se permitió la entrada libre de cereales con la condición de que los envases que los contenían fueran exportados al extranjero, de donde aquellos procedían, obligándose a ello los interesados en el plazo marcado por la ley; y, no verificándolo, pagarían los envases el correspondiente derecho; que en el referido año, al girarse una visita en la Aduana de Barcelona, se hallaron en ella dos facturas, haciéndose constar en la primera que los señores P y C embarcaban en el vapor "Provencal" el número de sacos vacíos que se expresa, faltando en ella la fecha del reconocimiento y el cumplimiento de carabineros para el embarque; y, en la segunda, el embarque en el vapor "don Juan Tenorio" de los sacos, también vacíos, que se indican, faltando el conocimiento del Visto y el cumplimiento de carabineros; y, advertidas tales formalidades y acreditado el embarque para el extranjero de los sacos, se exigieron los derechos a la casa remitente, mandándose instruir diligencias contra don R L y don F del P, como oficial y contador de la Aduana que intervinieron en las facturas.

RESULTANDO que las formalidades que se exigían en la Aduana para cancelar las obligaciones eran que de las facturas, una quedaba archivada, y la duplicada se entregaba al interesado, y éste al capitán del buque exportador; que el Oficial las examinaba para ver si cumplían las requisitos y la entregaba al Contador, y, conforme, cancelaba la obligación y se archivaba; expresándose también que los Vistos y carabineros suscribían o autorizaban tan sólo e indistintamente una mitad del documento.

RESULTANDO que la sala de lo criminal de la Audiencia de Barcelona dictó sentencia declarando que el hecho constituye delito de violación de las reglas administrativas, con tendencia manifiesta a eludir el pago de una contribución; que de él era responsable, como autor, don R L.; y lo condenó...

RESULTANDO que contra esta sentencia interpone don R L recurso de casación con arreglo al real decreto de 20 de junio de 1852, citando como infringido el párrafo undécimo del artículo 19...

... CONSIDERANDO que según el número 11 del artículo 19 del... se incurre en el delito de defraudación... por toda especie de violación de las reglas administrativas que tenga tendencia manifiesta a eludir o disminuir el pago de lo que legítimamente se debe satisfacer por una contribución directa o indirecta...

CONSIDERANDO... que está probado el hecho de que se trata, hay que aceptar que éste tuvo la tendencia de que habla el número citado, por cuya razón, no siendo preciso que la regla administrativa a que el mismo se refiere emane de una disposición general... la sentencia recurrida no ha infringido el párrafo y artículo mencionados..."

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 15 DE DICIEMBRE de 1881

...RESULTANDO que habiéndose practicado visita extraordinaria en el Registro de la Propiedad del partido de Manresa por el Juez del Distrito en 31 de octubre de 1878, y habiéndose notado que en algunas cartas de pago de las que acompañaban a las escrituras, tenían en el libro registro numeración y conceptos distintos, se procedió a la oportuna investigación, y se descubrieron como no registradas varias cartas de pago, y otras con las cantidades alteradas; de todo lo cual resultaba que el Tesoro Público fue defraudado en 26,033 pesetas:

RESULTANDO que formada en su virtud la correspondiente causa se hizo constar en ella que el liquidador don P.N., fallecido durante la sustanciación del proceso, tenía como dependiente a sus órdenes a D C D, al cual había encargado exclusivamente de todas las operaciones de liquidación y cobranza de cantidades, por lo que se extendía éste las cartas de pago, que ponía a la firma de su principal, y percibía de los interesados las sumas que éstas representaban

RESULTANDO que la Sala calificó los hechos de delito de estafa, comprendido en el artículo 547, 3º del código penal, "el que defrauda a otro en la sustancia, cantidad o calidad de las cosas que le entregare, en virtud de título obligatorio..."

CONSIDERANDO: que los hechos consignados como probados en la sentencia recurrida, rectamente apreciados, demuestran que B., prestando fe del cargo que el Registrador de la Propiedad de Manresa, P.N., le había confiado, tomó parte directa en la defraudación de que se trata..:"

SENTENCIA DE (4 de junio de 1884 (C.L.E: 1494-2-1884

... RESULTANDO que en virtud de denuncia del Registrador interino de Guadalajara, relativa a haberse falsificado una carta de pago en favor de T.V. y a las sospechas que abrigaba de la existencia de otros delitos semejantes se instruyó causa contra M. y D.L.M: M., auxiliares que eran de aquel registro, en la que confesó el primero que él y su hermano habían falsificado varias cartas de pago de los derechos de liquidación del impuesto sobre derechos reales y transmisión de bienes que les entregaban varios Notarios y particulares para que los ingresaran en la Caja de la Administración, y que en vez de cumplirla se guardaban el dinero, haciendo las cartas de pago falsas, a fin de que el Registrador no tuviese inconveniente al proceder a la inscripción de documentos, y para que no se conociera los dejaban sin número y por consiguiente no los sentaban en los asientos eventuales.

RESULTANDO que el otro procesado, D. de la F. estuvo negativo en su indagatoria, y verificada la compulsa de las cartas de pago falsificadas, que ascendían a 77, cuyos números no coincidían con los asientos del Registro, excepto en una, se acreditó que los empleados don M.P. y E.S.P. dieron a los procesados, según costumbre, las cartas de pago en blanco, como lo hacían también con otros particulares, y con el Banco y la administración económica.

RESULTANDO que la Sala de lo criminal de la Audiencia de Madrid... declaró que los hechos constituyen 77 delitos de falsedad cometidos por particulares en documentos oficiales, y otros tantos de estafa, siendo aquéllos medios necesarios para realizar éstos por haber apropiado cantidades que debía entregar, falsificando al efecto las correspondientes cartas de pago, que de dichos delitos aparecían responsables como autores los procesados...

RESULTANDO que contra la anterior sentencia se ha interpuesto a nombre de D.N.M. recurso de casación por infracción de ley, fundado en los casos 3º y 5º del artículo 849 de la compilación de Enjuiciamiento criminal, citando las siguientes infracciones:

1ª: El artículo 89, 2º del Código penal, aplicado indebidamente, puesto que en el presente caso, todos los actos ejecutados por el procesado debían estimarse como concurrentes a la comisión de un solo delito, y no como varios delitos, según se hacía en la sentencia.

2ª: El artículo 315, en relación con el 314, por haberse calificado como falsedad la confección o simulación de las cartas de pago que se suponen falsas, a pesar de que no se había cometido en documento público u oficial ninguna de las falsedades mencionadas en el 2º de dichos artículos.

3ª El artículo 329 de igual Código, porque en el caso de poderse apreciar la confección de dichas cartas de pago para los efectos de su punición con independencia de la defraudación cometida por medios de ellas, dicho artículo sería el aplicable, puesto que los autores se valieron de para ello de útiles legítimos que obraban en su poder, por un medio también legítimo.

4ª: El artículo 19 del Real decreto de 20 de junio de 1.852, en su caso 11, con arreglo al que debió calificarse el delito de defraudación a la Hacienda, por tratarse de un perjuicio inferido a la misma a consecuencia de haberse eludido el pago de un impuesto mediante violación de las reglas administrativas.

5ª: Los artículos 547 y 548 del Código penal, por haberse calificado como delitos de estafa lo que sólo era una defraudación a la Hacienda...

CONSIDERANDO: que el delito de defraudación que se comete, con arreglo al nº 9 del artículo 19 del Real decreto de 1852 se refiere de una manera concreta a los casos y formas taxativamente enumerados en el mismo, casos que suponen el exclusivo objeto de los interesados

respectivos de eludir el pago de los correspondientes derechos, y que no comprenden los delitos comunes que terceras personas cometen abstracción hecha ya de aquel objeto o tendencia, con el fin de obtener un lucro ilícito sin consideración a la persona o entidad defraudada...

SENTENCIA DE 11 DE DICIEMBRE DE 1889 DD(C L E pág 1036-3-1889)

... RESULTANDO que en la noche del 26 de enero del año próximo pasado, fue detenido A.A. en la plaza de las escuelas de esta ciudad encontrándola portadora de seis piezas de tejidos de fabricación extranjera que al venir aquéllas de Francia dicha A.A. había introducido sin el correspondiente pago de derechos, pues sólo presentó dos talones de adeudo importando 13 pesetas y 45 céntimos.

RESULTANDO que de las seis piezas, tres estaban sin marchamos y tres con él y que, reconocidos éstos, aparecieron señales de haber sido colocados en dichas piezas después de haber sido arrancados de otras en que legítimamente debieron estar puestas.

RESULTANDO que reconocidos estos marchamos pericialmente, resulta de esta diligencias que estaban colocados artificialmente, habiendo hecho nudos en el hilo que en los legítimamente colocados no existen, pues que quedan los dos extremos del hilo cogidos entre la cápsula que lleva el número en su centro.

RESULTANDO que ninguno de los números y cifras de dichos marchamos están alterados, raspados ni sustituidos por otros de los que primitivamente tuvieron en el primer uso de los mismos...

RESULTANDO que la sala de justicia de la Audiencia de Pamplona declaró que los hechos probados constituyen el delito de defraudación y el conexo de haber usado marchamos usados para acreditar el pago de adeudos de otro género, que se halla previsto y castigado en el artículo 293, del que es responsable, en concepto de autora

... RESULTANDO que contra esta sentencia se preparó recurso de casación por el Abogado del Estado... citando como infringidos:

1º: el artículo 289, en relación con el 290, ambos del código penal, por inaplicación, en cuanto no se ha tenido en cuenta que los hechos probados, aparte del delito de defraudación, constituyen el de falsificación...

...CONSIDERANDO: en cuanto al primer motivo de casación invocado, que declarado por la sala sentenciadora que la procesada no alteró, raspó ni sustituyó por otros los números y cifras de los marchamos, haciendo sólo artificialmente nudos en el hilo con señales de haberse utilizado en otros, estos hechos caen bajo la sanción del artículo 293 CP, que aplica la sala, porque la procesada se limitó a usar a sabiendas marchamos ya utilizados, sin falsificarlos..."

SENTENCIA DE 31 de ENERO de 1895, publicada el 6 de abril

... RESULTANDO que habiendo llegado a noticia de la Delegación de Hacienda de la provincia que algún periódico de los que se publican en la capital timbraba el papel destinado a servir las suscripciones sin pagar los derechos correspondientes, se instruyó ... habiéndose justificado que en los meses de febrero a noviembre de 1891 fue timbrado el papel del periódico local... sin que se pagaran los derechos que por tal concepto debieron satisfacer a la hacienda. Que estando en aquella época empleados en la Administración de contribuciones ambos procesados, de ordenanza y de aspirante a oficial, éste último, como administrador del citado periódico y encargado de hacer el pago de los derechos del sello y timbre que se necesitaban para su circulación fuera de la capital, cumplió dicho encargo, pero dejó de pagar los indicados meses los expresados derechos.

RESULTANDO que remitido el expediente administrativo a este Juzgado e instruidas las oportunas diligencias sumariales, resultó comprobado el hecho de haber presentado al timbre el procesado en los meses antes citados papel destinado al periódico sin haber satisfecho los derechos correspondientes al Estado por razón del timbre.

RESULTANDO de lo que se desprende del sumario... que la operación del timbre de periódicos se verificaba en la portería de la delegación de hacienda por los porteros y ordenanzas de la misma, teniendo a su disposición los sellos, los cuales estaban de ordinario sobre la mesa de dicha portería, pero sin que aquellos intervinieran en las operaciones del pago de los derechos, limitándose únicamente al hecho mecánico de sellar... sin que se acredite que ninguno de ellos tuviese participación...

RESULTANDO que la sección... declaró que los hechos probados constituyen nueve delitos de defraudación a la Hacienda, previstos en el número 11 del R D de 20 de junio de 1852, de los que es responsable en concepto de autor por participación directa...

RESULTANDO que contra la referida sentencia se preparó recurso de casación por infracción de ley por parte del abogado del Estado,... citando como infringidos:

1º El artículo 27 del R D de 20 de junio de 1852, en cuanto, contando los meses transcurridos en los que cometió el procesado los delitos que se persiguen, no se ha tenido en cuenta que suman diez defraudaciones, en vez de nueve...

2º La circunstancia 1ª del artículo 22 de dicho RD en cuanto no se estima en concepto de agravante ser el procesado empleado público cuando cometió los expresados hechos.

RESULTANDO que por sentencia de esta sala... se declaró no haber lugar a la admisión del recurso en cuanto al segundo de los motivos alegados, admitiéndose respecto del primero...

SENTENCIA DE 9 de diciembre de 1895, publicada el 16 de septiem_ bre de 1896 (C L E 456-3-1895)

... RESULTANDO que practicada por la Administración en los asientos de facturación de los libros de la estación del ferrocarril del Nor_ te en Hernani, se justificó que el día 12 de marzo de 1892, y con declaración de expedición número 304 de pequeña velocidad, se efec_ tuó la facturación de un fardo marca A, número 170, peso bruto 83 kilogramos, conteniendo tejidos, y figurando como remitente Juan To_ rralba, apareciendo en dicho documento como habitante de dicha villa, calle Mayor número 1, y consignándose la expedición al portador en Eibar.

RESULTANDO que de las diligencias practicadas se ha justificado que el nombre del facturador era supuesto, no existiendo en la expre_ sada villa... persona alguna del nombre y apellido que figuraban en la declaración de expedición.

RESULTANDO que por la declaración de la consignataria Josefa Al_ berdi, ella retiró de la estación de ferrocarril el fardo, el cual contenía merinos sin marchamo procedente de la casa de D=O. en Pam_ plona.

RESULTANDO que los derechos de arancel del género contenido en el fardo expresado ascendieron a 315 pesetas, según el aforo practi_ cado en la aduana...

RESULTANDO que el mismo Juzgado estimó que los hechos consti_ tufan el delito de defraudación a la Hacienda, definido en el caso primero del artículo 19 del R D de 20 de junio de 1852, del que son autores los procesados D O y J A , concurriendo, respecto al prime_ ro, la circunstancia agravante 6ª del art. 22 del citado R D, por haberse empleado la falsedad de figurar un nombre supuesto al expedi_ dor de las mercanías para facilitar la ejecución del delito, por o_ lo que apreciada la falsificación como tal agravante, no es dable p_ penarla además como constitutiva de delito conexo, porque entonces se penaría dos veces un mismo hecho..:

RESULTANDO que, apelada esta sentencia, la Audiencia provin_ cial... confirmó la expresada sentencia...

RESULTANDO que el abogado del Estado ha interpuesto recurso de casación... por no haberse estimado, además del delito... que ha sido castigado, el conexo y común de uso público de nombre supuesto

... ... CONSIDERANDO que de los hechos probados en la sentencia aparece que el procesado no se ha atribuido nombre distinto al suyo, pues aparte que no consta que él presentara ni suscribiera la hoja de facturación, el nombre fingido que autorizaba la carta de porte sólo puede estimarse como un engaño para defraudar a la Hacienda, y esto precisamente constituye la circunstancia agravante...que ha si_ do aplicada, y no el delito previsto y sancionado en el artículo 346 del CP..:

SENTENCIA DE 21 de DICIEMBRE de 1895 (C L E 532-3-1895)

... RESULTANDO que... el día 18 de noviembre último, cuatro mi-
guelotes y dos empleados del Ayuntamiento de Rentería sorprendieron
en el punto denominado Mandoilla, jurisdicción de esta villa, a
J A I; L A R; AUA Y J R M que, juntos y cargando cada uno un pellejo
que contenía 27 y medio litros de vino, cuarta parte de llo que ha-
bían comprado en Arrambide, introdujeron y conducían guiados por o-
tro hombre... sin pagar los derechos provinciales y municipales es-
tablecidos en esta provincia; y arrojando al suelo las cargas que
llevaban echaron a correr, siendo alcanzado el primero de ellos, y
recogidos los pellejos con los llo litros del líquido expresado; y
habiendo después satisfecho todos el impuesto correspondiente al
Municipio... y no el que... correspondía a la Diputación provincial

...RESULTANDO que la Audiencia provincial de San Sebastián
declaró que los hechos probados constituyen un delito de defrauda-
ción del impuesto de consumos, realizado en cuadrilla, previsto y
penado en el artículo 554 del código penal, en relación con el ar-
tículo 2o de la ley de presupuestos de 3o de junio de 1892, aplicab-
le a Guipúzcoa como toda ley de aplicación general...

... RESULTANDO que contra esta sentencia se preparó recurso
de casación por infracción de ley por parte de los procesados... ci-
tando como infringidos:

1º el artículo 1º del código, en cuanto castiga un hecho que,
dado la localidad donde tuvo lugar, no constituye acción u omisión
penada por la ley, puesto que en las provincias vascongadas no rigen
las disposiciones generales de la ley de presupuestos, y, como con-
secuencia, por aplicación indebida del artículo 554 del código pe-
nal, en relación con el artículo 2o de la ley:..

2º los artículos 1,2,9,11 y 14 del R D de 1 de febrero de
189d, aprobando el concierto económico celebrado con las Diputacion-
es provinciales... y demás disposiciones vigentes relativas al re-
ferido concierto.

3º la disposición 4ª de la ley provincial de 29 de agosto y
sus concordantes, en que se reconoce la autonomía económica de l
las referidas provincias.

4º El artículo 56 de la ley de presupuestos de 5 de agosto de 1893,
en relación con el 331 del código penal, que en el caso más perjudi-
cial sería el único atinente, y que establece una penalidad...

... CONSIDERANDO que por la ley de 21 de julio de 1876 se hicier-
on extensivas a las provincias vascongadas los impuestos y tributos
que gravan las demás del Estado, aunque se hayan conferido por dis-
posiciones y conciertos posteriores determinadas a las Diputaciones
de aquellas sobre el modo de hacerlos efectivos, a cambio del pago
de una cantidad determinada.

CONSIDERANDO que el artículo 2o de la ley de presupuestos de 3o de junio de 1892, al elevar a delito de la defraudación del impuesto de consumos realizada en cuadrilla, tiene un carácter general y permanente, constituyendo una adición a las leyes penales, y que dicha disposición no ha sido derogada por el artículo 56 de la ley de presupuestos de 5 de agosto de 1893, por referirse ésta a los productores, fabricantes o especuladores de los productos gravados, y aquél a los introductores fraudulentos de los mismos.

CONSIDERANDO que afirmándose por la sentencia recurrida que en Guipúzcoa está vigente el impuesto de consumos, al aplicar el Tribunal sentenciador al presente caso el artículo 2o de la ley de presupuestos de 3o de junio de 1892, en relación con el artículo 55d del código penal, no ha cometido el error de derecho que se le atribuye ni las infracciones alegadas por los recurrentes.

FALLAMOS que debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación interpuesto...

SENTENCIA DE 14 de ^{junio} de 1898, publicada el 24 de agosto
(C L E pág 398 a 400, I-1898)

... RESULTANDO que J.S.L. por R D de 26 de mayo de 1885 fue condenado por defraudación de 16 cajas de petróleo; ... en 22 de octubre de 1890, por defraudación de 6d litros de aguardiente de 49 grados centesimales, y en 29 de enero de 1894... en razón a tratar de introducir también fraudulentamente, o des, sin pagar los derechos... 129 litros de aguardiente de 67 grados... cuyas responsabilidades administrativamente impuestas en virtud de las tres relacionadas en fracciones del impuesto de consumos tiene satisfechas y han sido percibidas por el Ayuntamiento de esta capital, o arrendatario que... administraban dicho impuesto; habiéndose determinado al conocer de la última infracción, y no obstante ser reprimida ésta de una forma administrativa, pasar el tanto de culpa a los tribunales ordinarios, como reincidente el... en actos tales, y para los efectos del artículo 2o de la ley de presupuestos de 3o de junio de 1892.

... RESULTANDO que la Audiencia provincial de Guadalajara declaró que los hechos probados constituyen un delito de defraudación, comprendido en el último inciso del artículo 55d del código penal, en relación con el 2o de la ley..., del que es responsable..., con la circunstancia de haber sido penado anteriormente dos veces por iguales infracciones con anterioridad a la referida ley...

... CONSIDERANDO que no habiéndose propuesto la aplicación al caso procesal el artículo 56 de la ley de presupuestos de 5 de agosto de 1893, el recurso, por su autorización y por sus propios términos, no plantea otra cuestión jurídica que la de si las dos condenas

administrativas de que fue objeto el recurrente antes de la ley de 30 de junio de 1892 determinan la aplicación de su artículo 2o a un hecho ejecutado con posterioridad a ésta, por preceptuar este artículo que las defraudaciones del impuesto de consumos, cuando se cometan por segunda vez, serán castigadas por los tribunales con arreglo al artículo 554 del código penal.

CONSIDERANDO que el hecho castigado en la sentencia fue ejecutado en 7 de septiembre de 1893, y declarándosele delito, no se ha penado hecho no previsto por ley anterior, ni se da a ésta efecto retroactivo, puesto que la condena no alcanza a los hechos precedentes, sino que conforme al texto expreso de la aplicada, las circunstancias personales en que se hallaba el culpable son por sí mismas determinantes de una responsabilidad que la ley señaló, sin distinguir de tiempo para los que al delinquir en lo sucesivo se encontraran en ellos, por causa de hechos cometidos antes o después de dicha ley.

CONSIDERANDO, por tanto, que la sentencia no ha cometido el error de derecho que se le atribuye, ni las infracciones legales invocadas en el recurso...

SENTENCIA DE 17 de marzo de 1899 (C L E 249-1-1899)

... RESULTANDO probado que los procesados J R y C S fueron condenados como defraudadores en el impuesto de consumos por la junta administrativa en 18 de noviembre, y condenados nuevamente en diciembre de 1896, según se acredita en la causa...

... RESULTANDO que la Audiencia condenó a cada uno de los procesados... como autores de un delito de defraudación al impuesto de consumos, definido y castigado en el artículo 554 del CP y 2o de la ley de presupuestos de 1892, por ser segunda defraudación la cometida por los procesados...

... RESULTANDO que los procesados prepararon recurso de casación por infracción de ley que tre letrados no han estimado procedente, citando como infringido, por indebida aplicación, el artículo 2o... habiéndolo interpuesto el Ministerio Fiscal en beneficio de aquéllos, ... en lo referente a la pena de multa impuesta, porque debiendo consistir ésta... en el duplo del perjuicio irrogado... es preciso que el importe de la defraudación conste en la sentencia, tal dato no existe en parte alguna de la recurrida, y, por ello, la multa que en la misma se impone resulta arbitraria, por faltar el elemento de hecho indispensable...

CONSIDERANDO que en la sentencia no se determinan los hechos de las defraudaciones de consumos atribuidas a... haciendo imposible... declarar la reincidencia o no de los procesados.

1. FALLAMOS que... declaramos haber lugar al recurso interpuesto... la cual (sentencia) casamos y anulamos...

SENTENCIA DE 5 de febrero de 1898, publicada el 22 de marzo.

... En el recurso de casación por infracción de ley que ante Nos pende, interpuesto por L M R contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza, pronunciada en causa por defraudación:

... RESULTANDO que el día 5 de marzo del año último, el Subjefe del Rondón de consumos, D M M , decomisó en la casa de L M R , vecino de Torrero, en el extrarradio de esta capital, tres corderos muertos, sacrificados, que pesaron 18 kilos y medio, cuyas reses se hallaban sin las marcas del macelo, sin haber pagado el impuesto de consumos que importaba 4 pesetas y 7 céntimos, y estaban destinados a la venta pública, apareciendo que el referido L M no estaba encabezado con el Municipio como vendedor de carnes en el extrarradio, donde se hallaba situada su casa, donde se verificó el comiso...

... RESULTANDO que la Audiencia provincial de Zaragoza declaró que los hechos probados demuestran la infracción de los artículos 182, 184 y número 26 del 29º del reglamento provisional para la cobranza del impuesto de consumos, de 21 de junio de 1889, constituyendo un delito de defraudación, comprendido en el artículo 331 del código penal, del que es responsable en concepto de autor L M R ... y:.. condenó a dicho autor a la pena...

... RESULTANDO que contra esta sentencia se preparó recurso de casación ... por parte del procesado... citando como infringidos:

Primero: el artículo 331 del código penal, por aplicación indebida, por entender que el hecho reúne los caracteres del delito que se califica y pena, puesto que el impuesto de consumos se ha convertido en directo desde que se cobra por encabezamiento, y el recurrente no era productor ni fabricante, y porque la ley aplicable a éste debe ser el reglamento provisional para la cobranza del impuesto, de 30 de agosto de 1896, posterior al hecho de autos pero anterior a la sentencia recurrida, en relación con el artículo 23 del código penal, por ser más favorable al reo, por lo que el recurrente sólo es responsable de la falta administrativa definida en el artículo 160, número 2º del reglamento de 30 de agosto de 1896...

... CONSIDERANDO que el hecho de haber sido ocupados a L M R tres corderos, que fueron decomisados en su casa, destinados a la venta, y, por tanto, a la especulación, sin haber sido sacrificados en el matadero, eludiendo de este modo el pago de consumos y defraudando los intereses del Municipio en la cantidad... determina la infracción de los artículos... del reglamento provisional para la imposición y cobranza del impuesto de consumos, de 21 de junio de 1899, constituyendo un delito de defraudación de un impuesto indirecto que según el artículo 56 de la ley de presupuestos de 1897 a 1894, debe ser castigado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 331 del código penal...

SENTENCIA DE 29 DE MARZO de 1899 (C. L. E 268-1-1899)

... RESULTANDO que en el 3 de octubre de 1895, el procesado J P M fue condenado por la Junta administrativa de consumos de esta ciudad, mediante habérsele ocupado una lata con 14 litros de petróleo que pretendió introducir fraudulentamente...

RESULTANDO que sobre las diez de la noche del 18 de noviembre de 1897, A M, representante de la empresa arrendataria de consumos, tuvo noticia por confidencia, de que en la citada noche, y sitio de la "cuesta del Medio", se proyectaba hacer una fuerte introducción fraudulenta de géneros sujetos al pago del impuesto, y sin dilación llamó al administrador de consumos adoptando de común acuerdo los convenientes para sorprender a los que se presentaran a verificar a aquella...

... RESULTANDO que... el P bajó al muelle por la cuesta expresada, y enterándose de otros hombres que le habían precedido, y seguido por algunos más, cuidó enterarse si los dependientes de consumos estaban por allí... tocó la bocina y encendió una pequeña bengala en dirección a la ciudad, a cuyas señas se acercaron dos barcos desde el mar al muelle, dando principio a la descarga de los mismos.

RESULTANDO que cuando se estaba verificando la descarga de géneros, salió el M y otros dependientes del almacén, dando la voz de auxilio a los otros, y, encendiendo una bengala, vio al P, a quien antes había conocido por la voz, el cual se dio con los demás a la fuga...

RESULTANDO que reconocido el sitio del suceso, se ocuparon por el arrendatario de consumos 11 garrafas de 16 litros de aguardiente de 60 grados, 64 litros de aguardiente de 40 grados, 36 litros de aguardiente de 45 grados, y 64 litros de alcohol de 90 grados...

... RESULTANDO que la Audiencia... declaró que los hechos probados constituyen un delito de estafa, previsto y penado en el artículo 554 del código penal en relación con el 2º de la ley de presupuestos de 30 de junio de 1892, correspondiendo el conocimiento a la jurisdicción ordinaria... por haber sido condenado ya anteriormente por ésta (la administración) como defraudador del impuesto de consumos. ... y condenó a dicho autor a la pena de tres meses y once días de arresto mayor...

... RESULTANDO que contra esta sentencia se preparó recurso de casación por infracción de ley... citando como infringidos:

primero: el artículo 167 del reglamento provisional para la exactación del impuesto de consumos, aprobado por R D de 30 de agosto de 1896... por entender que no se determina en el primer RESULTANDO del fallo recurrido lo definitivamente ejecutoriado respecto de la condena que impuso la Administración.

... Tercero: el artículo 2º de la indicada ley de presupuestos de

1892 a 1893, por aplicación indebida, en relación con la circunstancia de reincidencia y lo alegado en la primera infracción.

Cuarto: el artículo 554 del código penal, en su último inciso, en igual concepto de indebida aplicación, no existiendo la circunstancia de reincidencia...

... CONSIDERANDO que con arreglo a lo que preceptúa el artículo 2o de la ley de presupuestos de 3o de junio de 1892, toda defraudación contra el impuesto de consumos realizada a mano armada o en cuadrilla de más de tres individuos, así como cuando se cometa por segunda vez aunque no concurra ninguna de las antedichas circunstancias, será penada como tal defraudación por los tribunales ordinarios, con sujeción al último inciso del artículo 554 del código penal; y estableciéndose en la sentencia recurrida que el procesado fue condenado administrativamente en 3o de octubre de 1895, por habérsele ocupado una lata de petróleo que fraudulentamente pretendió introducir, cuyo fallo lo confirmó en parte la Delegación de Hacienda... debe entenderse... que aquella resolución... fue firme antes de ejecutarse el hecho de autos en cuan^{do} se refiere a la pena impuesta al J P y que cae, por tanto, dentro de las prescripciones de la citada ley, en relación con el artículo 554 del código penal...

... FALLAMOS: que debemos declarar y declaramos no haber lugar al interpuesto contra la expresada sentencia por J P M...

SENTENCIA DE 13 de noviembre de 1900 (C L E). Publicada el 4 y 5 de agosto de 1901.

... RESULTANDO probado que en las primeras horas de la noche del 14 de enero de 1898 un grupo de matuteros intentó cruzar la línea fiscal del resguardo de consumos por las inmediaciones del barrio del Chuforo, con objeto de introducir géneros sin satisfacer los correspondientes derechos, oponiéndose a ello varios vigilantes del precitado resguardo; y entonces los matuteros, entre los que se hallaban J P R y E R C hicieron contra aquéllos diferentes disparos de arma de fuego, que no llegaron a producir lesión ni daño alguno...

RESULTANDO que la Audiencia provincial de Madrid condenó a J P R y E R C como autores de un delito de atentado a mano armada contra los agentes de la autoridad y otro de defraudación del impuesto de consumos, ...

... RESULTANDO que en nombre de los procesados se ha interpuesto recurso de casación por infracción de ley... citando como infringidos:

Primero: el artículo 2o de la ley de presupuestos de 3o de junio de 1892, en relación con los artículos 13 y 554 del código penal, por aplicación indebida, pues dicha ley no castiga más que la defraudación realizada, no el intento de realizarla, por lo que se infringe también el artículo 1o del código penal.

Segundo: el artículos 263, número 2, en relación con el 264 número 1º y el 13 del código penal, porque los recurrentes no han cometido hechos por los cuales deban sufrir la pena del delito de atentado, porque no se afirma en la sentencia que los disparos que salieron del grupo de matuteros los hicieran los recurrentes; y además no consta que los vigilantes de consumos llevaran el distintivo propio de su cargo y hubieran jurado ésta...

... CONSIDERANDO que si el mero hecho de no presentar en los folios las especies gravadas para el adeudo de los respectivos derechos constituye a los que lo realizan en defraudadores del impuesto de consumos, según el artículo número 3º del artículo 159 del reglamento de 30 de agosto de 1896, vigente a la sazón, cuando, como en el caso actual, los recurrentes no limitaron su acción al incumplimiento de una formalidad administrativa, sino que además trataron de atravesar a viva fuerza y en cuadrilla de más de tres individuos la zona fiscal, con objeto de introducir los géneros sujetos al pago de derechos, sin satisfacer los que por los mismos correspondían, es evidente que incurrieron en el delito que define el artículo 2º de la ley de presupuestos de 30 de junio de 1892, ...

... CONSIDERANDO, en cuanto a la segunda de las infracciones alegadas, que tampoco resulta de la expresada sentencia, pues afirmando en ella haberse encontrado los recurrentes entre el grupo de matuteros que hizo diferentes disparos contra los empleados del resguardo, no ofrece duda la responsabilidad que en concepto de autores del delito calificado les alcanza, toda vez que se reconoce tomaron parte en los actos de acometimiento que integran el atentado, sin que obste para reputar como agente de la Autoridad a los funcionarios agredidos que deje de expresarse hubieran prestado juramento y ostentaren el distintivo de su empleo, porque no contentando la sentencia reclamada dato ni indicación alguna que permita afirmar los hechos de que carecieran los vigilantes de las condiciones exigidas por los reglamentos para investirlos del carácter de tales agentes, la suposición racional y lógica es que cuando los desempeñaban tenían aptitud legal requerida para ello, y era, por tanto, innecesaria declaración alguna respecto a un extremo que no resulta de discutirse, y que si lo fue, quedó resuelto al considerar que los ofendidos lo fueron como Agentes de la Autoridad en el ejercicio, de sus funciones..."

SENTENCIA DE 17 de junio de 1899, publicada el 2 de noviembre
(C L E, pág 451-1-1899)

... Ocultación fraudulenta de bienes...

... RESULTANDO que a las diez de la noche del 12 de febrero de 1897 el guarda de consumos de la ciudad de Sabadell, José Féliz, ocupó un carro cargado con 11 pellejos de aceite, que había entrado dentro del radio; pero que por aviso que recibió el conductor F. S. fue apartado en medio de una viña para pasarlo de madrugada sin pagar los derechos de adeudo... y adonde acudieron a recogerlo, no sabiendo estaba ocupado, el S. y J. M., dueño de una de las caballerías.

RESULTANDO que también compareció al mismo sitio el guarda de consumos Pablo Serrat, que fuera de las horas de su servicio y puesto previamente de acuerdo con el dueño del aceite, R. F. y los conductores del carro, acudió a cooperar al éxito del fraude, e indicar el puesto más a propósito para burlar la vigilancia de los empleados del resguardo de Sabadell y buscar la impunidad.

... RESULTANDO que la Audiencia condenó a Pablo Serrat Pinto como autor del delito de ocultación fraudulenta de bienes, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de responsabilidad criminal.

...

... RESULTANDO que a nombre del procesado se ha interpuesto recurso de casación por infracción de ley... citando como infringidos:

Primero: el artículo 56 de la ley de presupuestos de 5 de agosto de 1893, el 167 del reglamento de 30 de agosto de 1896 y el 3ul del código penal, así como la doctrina de la sentencia de este Supremo Tribunal de 21 de diciembre de 1895, al aplicar aquéllos a hechos que no constituyen actos punibles, y dejar de tener en cuenta la doctrina o consignada en dicha sentencia...

... CONSIDERANDO que tanto el artículo 2o de la ley de presupuestos de 3o de junio de 1892, como el 56 de la de 3o de agosto de 1893 establecen el carácter delictivo y penalidad de las defraudaciones del impuesto de consumos, deduciéndose claramente del contexto y sentido de que aquellas disposiciones que la primera es aplicable a los introductores fraudulentos -- por los modos que expresa -- de artículos gravados, y la segunda solamente a los que, produciéndolos, fabricándolos o especulando con esos mismos artículos, procuran con sus actos u omisiones eludir el pago de lo que por tales conceptos debieran satisfacer.

CONSIDERANDO que para estimar constituyen los hechos en que el recurrente intervino el delito comprendido en el artículo 56 de la ley de presupuestos de 1893, según lo ha calificado el tribunal "a quo" no es suficiente aparezca que uno de los cuatro procesados era dueño del aceite cuya introducción concertaron todos e intentaron realizar sino que debiera constar en la sentencia que, dedicado a fabricarlo, o expendirlo, trató, con el auxilio de sus correos, de sustraerlo a

la fiscalización administrativa, porque de otra suerte no puede admitirse la ocultación fraudulenta de bienes definida en el artículo 331 del código penal, con arreglo al cual han de castigarse estas clases de defraudaciones, y se ha castigado, llamándola así, la que fue objeto de esta causa.

CONSIDERANDO por lo expuesto, que al apreciar la sala sentenciadora como tal delito de defraudación un hecho que no la constituye, ha infringido los artículos de las leyes que se citan en el recurso, e incurrido en el error de derecho que le sirve de fundamento.

FALLAMOS que debemos declarar y declaramos haber lugar al recurso interpuesto por P S P contra la sentencia expresada de la audiencia provincial de Barcelona, la cual casamos y anulamos, declarando de oficio las costas de dicho recurso; lo que, con la sentencia que a continuación se dicte, comuníquese al Tribunal que dictó la sentencia casada para los efectos procedente, con devolución de la causa.

...

-396-

APENDICE AL TITULO I V :

PROYECTO DE LEY SOBRE MEDIDAS URGENTES DE REFORMA FISCAL.

INFORME DE LA PONENCIA DE LA COMISION DE ECONOMIA Y HACIENDA
DEL CONGRESO DE LOS DIPUTADOS.

EL DELITO FISCAL EN LA LEY 50/1977, DE 14 DE NOVIEMBRE.

LEY 12/1981, SOBRE CONCIERTO ECONOMICO CON EL PAIS VASCO.
LEY 41/1981, CESION DE TRIBUTOS A LA GENERALIDAD DE CATALUÑA.

CIRCULAR DEL FISCAL DEL REINO NUMERO 2/1978.

CIRCULAR DEL FISCAL GENERAL DEL ESTADO NUMERO 1/1981.

PROYECTO DE LEY SOBRE MEDIDAS URGENTES DE REFORMA FISCAL

EXPOSICION DE MOTIVOS: 1. "La figura del delito fiscal, establecida por la presente Ley, está concebida para que juegue el papel que le es propio, en la mayor parte de las legislaciones tributarias modernas, contribuyendo a mejorar el grado de sinceridad tributaria, a la vez que permite sancionar, con todo rigor, aquellas conductas fraudulentas que tengan especial trascendencia económica o social.."

Artículo 34. "El capítulo VI del título III del Libro II del Código penal se titulará en lo sucesivo "del delito fiscal", y el artículo 319 de dicho cuerpo legal quedará redactado de la siguiente forma:

1. "Cometerán delito fiscal los que en su provecho o en el de terceros defraudaren maliciosamente al Tesoro público o a las Haciendas locales, eludiendo el pago de los tributos que les correspondan o disfrutando ilícitamente de ventajas fiscales, siempre que el importe de la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente por cada tributo o concepto impositivo y concorra alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que hayan ofrecido resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora o investigadora de la Administración tributaria.

b) Que su contabilidad o registros reglamentarios ofrezcan falsedades o anomalías o irregularidades sustanciales en orden a la exacción de los tributos, puestas de manifiesto en actuaciones de la Administración tributaria.

c) Que la defraudación se haya realizado o facilitado mediante la comisión de otro delito, cualquiera que sea su naturaleza.

2. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas:

a) Cuando se trate de tributos periódicos se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo.

Si el período impositivo fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se remerirá al año natural.

b) En los tributos que no tengan carácter periódico la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Los delitos fiscales cometidos por Sociedades, entidades o empresas serán imputables a los directores, gerentes, consejeros-delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes.

4. El delito fiscal será castigado con multa del tanto al

séxtuplo de la cantidad defraudada, con deducción, en su caso, del importe de las sanciones efectivamente abonadas a la Administración tributaria.

La Autoridad judicial, en atención a la trascendencia económica o social del delito cometido o de las especiales circunstancias que en él concurren, podrá, además de las penas pecuniarias, condenar a los autores a las de arresto mayor o prisión menor en su grado mínimo".

Artículo 35: El conocimiento de las causas por los delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria.

Artículo 36. 1. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela ni conciliación previa.

2. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas, compete al Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del subdelegado de Inspección o Inspector jefe, del Administrador de Tributos, impuestos inmobiliarios o de Aduanas, según el impuesto de que se trate, y del Abogado del Estado, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

3. En las defraudaciones de las Haciendas locales el Delegado de Hacienda recabará el informe previo de la Corporación perjudicada y del Abogado del Estado."

(BOLETIN OFICIAL DE LAS CORTES, día 8 de agosto de 1.977, número 4, págs 23 y ss.)

INFORME DE LA PONENCIA DE LA COMISION DE ECONOMIA Y HACIENDA DEL CONGRESO DE LOS DIPUTADOS AL PROYECTO DE LEY SOBRE MEDIDAS URGENTES DE REFORMA FISCAL.

... AL ARTICULO 34:

A) Se han admitido a trámite la enmienda número 27, presentada por el señor Henríquez Hernández, por la que se solicita la supresión en su integridad del apartado c) del número 1 del artículo 319 del Código penal, tal como se redacta de nuevo en virtud del artículo 34 objeto de enmienda, basándose en que la comisión de un delito, en buena técnica jurídica, no puede ser utilizada para configurar un elemento sustantivo de la tipificación de otro delito distinto y no otra cosa es lo que se hace en el artículo objeto de esta enmienda; la enmienda número 40.32, presentada por el grupo socialista del Congreso, en la que se formula una nueva redacción al artículo 34 en su totalidad, y por ello también al artículo 319 del código penal, fund

fundándose en que su fórmula es más correcta que la del proyecto. al número 1 del artículo 34 se ha presentado la enmienda 2.5, por el grupo parlamentario comunista, por las que se añade un nuevo elemento en la redacción del precepto, que hace referencia a "... u originando el disfrute ilícito...", al entender que ello precisa la redacción definitiva; la enmienda número 16.9, presentada por la Minoría vasco-catalana, en la que se propone la modificación de la décima parte de la cuota procedente por cada tributo o concepto impositivo por la quinta parte y la cantidad de 2.000.000 de pesetas por la de 500.000, dentro de la redacción del número 1 del artículo 34, motivándolo en la necesidad de rebasar las cantidades que figuran en el proyecto de ley para intensificar la precisión sancionatoria del delito fiscal; al número 3 del artículo 34 se ha presentado la enmienda número 2.6, del grupo parlamentario comunista, en la que se pretende sustituir la redacción original por la siguiente:

"Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida, sea una sociedad, entidad o empresa, el delito será imputable a los directores, gerentes, consejeros-delegados o personas que efectivamente ejerzan la administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso se la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes", fundándose en que según la tesis dominante en el ámbito del derecho penal, las personas jurídicas no pueden ser sujeto activo del delito; por ello, y para evitar que la rigidez de la interpretación de esta materia diera lugar a situaciones de impunidad contrarias a la intención del proyecto, se estima conveniente corregir la redacción en la forma indicada en la enmienda; la enmienda número 16.10 de la minoría vasco-catalana, en la que se añade a la redacción original la alusión a los miembros de consejos, así como el inciso de que "no obstante, no se imputará responsabilidad al autor material cuando se haya limitado a cumplir las obligaciones derivadas de su puesto de trabajo", con el ánimo de perfeccionar desde el punto de vista técnico-jurídico la redacción inicial. Al número 4 del artículo 34, la enmienda número 2.7... por la que se postula que "la pena de privación de libertad a que hace referencia el párrafo anterior será de aplicación en todo caso, cuando la cuota defraudada exceda de 10.000.000", basándose en el ánimo de acentuar la ejemplaridad sancionadora, por lo que parece conveniente establecer la pena de privación de libertad en todo caso cuando la defraudación sobrepase el nivel que se propone en la enmienda.

B) La Ponencia, por unanimidad, y tras estudiar las enmiendas números 2.7, 27, 40.32 y 16.9, decide proponer un nuevo texto del número 1 del artículo 319 del código penal, puesto que del análisis de las enmiendas presentadas al mismo ha entendido que la actual

redacción no responde plenamente a pautas de técnica jurídico-penal, por lo que es necesario formular otra alternativa en su texto; por ello, si bien la Ponencia no acepta ninguna de dichas enmiendas en sí, y por tanto las rechaza por unanimidad, de su estudio llega a la conclusión que se propone. Consecuencia obligada de esta nueva redacción que propone por unanimidad la Ponencia y de la escala de penas que en la misma se articula es que desaparezca el número 4 del artículo 434 del proyecto.

La Ponencia, por unanimidad, rechaza la enmienda número 2.5, por estimar que su contenido se halla implícito en el texto original. La Ponencia acepta unánimemente la enmienda 2.6, incorporándola al texto del Proyecto. La Ponencia, por unanimidad, rechaza la enmienda 16.10, entendiendo que su contenido se halla implícito en normas jurídico-penales generales, sin necesidad de que, en consecuencia, se plasme específicamente en la redacción del delito fiscal.

A lo largo de la discusión de este artículo se ha manifestado unánimemente la preocupación de la Ponencia ante la inquietante desigualdad que la finalidad del delito fiscal comporta respecto a otros hechos delictivos de menor entidad, pero penados con sanciones más graves; no obstante, considera que las penas que se proponen en su nueva redacción son justas y que el problema de la apuntada inquietante desigualdad es tema que debe considerarse para una futura y deseable pronta reforma del código penal.

C) La Ponencia, propone, por unanimidad, el siguiente texto:

"Artículo 24: "El capítulo VI del título III del Libro II del código penal se titulará en lo sucesivo "del delito fiscal". El artículo 319 de dicho cuerpo legal quedará redactado de la siguiente forma:

"1. Cometerá delito fiscal el que defraudare a la Hacienda estatal o local, eludiendo el pago de impuestos o disfrutando ilícitamente de beneficios fiscales por una cantidad igual o mayor de 2.000.000 de pesetas, con ánimo de defraudar puesto de manifiesto por falsedades o anomalías sustanciales de su contabilidad o por la negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria".

El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada, y, además, con arresto mayor, si la cantidad estuviere entre 5.000.000 y 10.000.000, y con prisión menor, para más de 10.000.000, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente".

2. (igual que el proyecto de ley) .

3. "Cuando el deudor de la cuota defraudada o titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una sociedad, entidad o empresa, el

delito será imputable a los directores, gerentes, consejeros delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros participes".

AL ARTICULO 35.

- A) A este artículo no se ha presentado ninguna enmienda.
- B) Se mantiene el texto del proyecto.

AL ARTICULO 36.

A) Se ha admitido a trámite la enmienda número 2.8, presentada por el Grupo parlamentario comunista, en la que se sustituye la redacción original por la siguiente:

"Sin perjuicio de lo que en orden al ejercicio de la acción penal establece la ley de enjuiciamiento criminal, la autoridad administrativa deberá, sin necesidad de querrela ni conciliación previa, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delito", motivándose dicha enmienda en la necesidad de establecer el deber de la Administración de pasar el tanto de culpa a los tribunales cuando en el ejercicio de la gestión tributaria se descubran indicios racionales de culpabilidad, y, en segundo término, establece la posibilidad de ejercitar la acción pública para la persecución del delito, sin que su ejercicio pueda originar lucro directo para quien lo ejerza; la enmienda número 16.11 de la minoría vasco-catalana, por la que se otorga, en el caso de defraudación a las Haciendas locales la competencia para pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, previo informe de sus secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación (respectiva) perjudicada, fundándose en el criterio de la autonomía de las corporaciones locales, el cual se opone a que gocen de dicha competencia los Delegados de Hacienda.

B) La Ponencia decide rechazar, por unanimidad, la primera parte de la enmienda 2.8 por la inseguridad jurídico-penal que la admisión de la misma comportaría; en lo que respecta a la segunda parte, aceptando unánimemente el sentido de dicha enmienda, se suprime la referencia a "competo al..." y más adelante se incrusta el término "deberá" con el fin de aclarar la obligación de pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal por parte del Delegado de Hacienda con los requisitos señalados en la redacción original. La Ponencia decide por unanimidad rechazar la enmienda 16.11; en primer lugar, por los inconvenientes prácticos que la implantación de su contenido originaría en los Ayuntamientos pequeños, habida cuenta que éstos, en general, carecen de Letrados; por otra parte, estando íntimamente

relacionada esta enmienda con el tema de las autonomías, parece prematuro abordarlo en una norma de naturaleza tributaria, a pesar de que cuando consiga una formulación general a nivel constitucional será ineludiblemente necesario que tenga reflejo en el marco fiscal, como ocurriría con una norma semejante a la que propone la citada enmienda.

C) La Ponencia propone, por unanimidad, el siguiente texto:
"Artículo 36. 1. (Igual que en el Proyecto).

2. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector jefe, del Administrador de tributos, impuestos inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio M Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

3. (Igual que el Proyecto)."

EL DELITO FISCAL EN LA LEY 50/77, de 14 de noviembre (B O E 16 de noviembre de 1.977)

VI. DELITO FISCAL.

Artículo 35: El capítulo VI del título III del libro II del Código penal se titulará en lo sucesivo "del delito fiscal". El artículo 319 de dicho cuerpo legal quedará redactado de la siguiente forma:

"Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada, y, además, con arresto mayor, si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones, y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente.

Dos. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas:

a) Cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como

cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo.

Si el período impositivo fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

b) En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Tres. Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una sociedad, entidad o empresa, el delito será imputable a los Directores, gerentes, consejeros delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes."

Artículo treinta y seis. El conocimiento de las causas por los delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria.

Artículo treinta y siete. Uno. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a n instancia de la Administración, sin necesidad de querrela.

Dos. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas, y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal económico-administrativo central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del subdelegado de inspección e inspector jefe, del Administrador de tributos, impuestos inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

Tres. En las defraudaciones de las Haciendas locales compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación perjudicada, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidos a su favor.

... Disposiciones transitorias... tercera: El delito fiscal, regulado en los artículos treinta y cinco a treinta y siete será de aplicación a los hechos realizados desde la entrada en vigor de la presente ley, relativos a tributos que se devenguen con posterioridad a la referida fecha.

DISPOSICIONES finales... quinta: La presente ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación...

...derogatorias. Primera: quedan derogadas cuantas disposiciones se

opongan a lo establecido en la presente ley.

Segunda: No obstante, la represión del contrabando continuará regulándose por sus normas específicas.

LEY 12/ 1981, de 13 de mayo D(jefatura del Estado). Concierto económico con el país Vasco (B O E número 127, de 28 de mayo 1981)

Sección 9ª: Normas de gestión y procedimiento.

Artículo 35: delito fiscal, infracciones y sanciones tributarias.

1. Para determinar la cuantía que tipifica el delito fiscal, en el supuesto de sociedades que tributen en régimen de cifra relativa, se sumará la deuda tributaria ocultada a ambas Administraciones.

2. Respecto a los tributos concertados, será el Diputado general del Territorio Histórico correspondiente quien, previo informe de la Inspección foral de tributos y demás que se estimen oportunos, entre los que inexcusablemente figurará, en todo caso, informe en derecho, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal, una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas, todos aquellos hechos que se estimen constitutivos de delito fiscal, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 319 del código penal.

En los supuestos de tributación en régimen de cifra de negocios, la competencia a que hacer referencia el párrafo anterior que dará atribuida a la Administración común o foral, a que corresponda el domicilio del contribuyente, viniendo obligada la otra Administración a notificar a la primera las actuaciones administrativas firmes realizadas por ella...

LEY 41/ 1981, de 28 de octubre, relativa a la cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña (B O E número 271, de 12 de noviembre de 1981.)

ARTICULO 22: DELITO FISCAL

Uno: Respecto a los tributos cedidos por la presente ley, será la Autoridad competente de la Generalidad la que, previo informe de su inspección de tributos y de aquellos otros informes que fueren preceptivos, entre los que, inexcusablemente y en todo caso, debe figurar informe en derecho, debe poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que estime constitutivos de delitos fiscales, una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas, con arreglo a lo dispuesto en el código penal.

Dos. Ambas administraciones se comunicarán mutuamente, a los efectos oportunos, los hechos con trascendencia para su tipificación como posible delito fiscal, y de los que tengan conocimiento como consecuencia del ejercicio de sus respectivas competencias en materia tributaria".



FISCALIA
DEL
TRIBUNAL SUPREMO

-405-

CIRCULAR Nº 2/1.978.

122

SOBRE PERSECUCION DEL DELITO FISCAL
(LEY 50/1.977, de 14 de NOVIEMBRE).

Excmos. e Ilmos. Sres.:

La Ley 50/1.977, sobre medidas urgentes de re-
forma fiscal, establece la represión penal del fraude tri-
butario introduciendo el delito fiscal, como figura común
de delinquencia, sujeta a las normas ordinarias sobre ju-
risdicción, competencia y procedimiento, si bien con pecu-
liaridades que requieren consideración especial y hace ne-
cesario fijar criterios interpretativos para la unidad de
acción del Ministerio Fiscal.

La nueva ordenación realiza en alguna parte la
iniciativa de este Ministerio que fue objeto de amplia ex-
posición en la Memoria correspondiente al año 1.972, págs.
304 a 328.

Se decía entonces que la tipificación de las
transgresiones en materia tributaria, definidas, a la sa-
zon, en el artículo 319 del Código Penal bajo la rubrica:
"De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria",
no podía ser "mas pobre y desafortunada". Por extenso se
razonaban las deficiencias técnicas y sistematicas de
aquel precepto, su ineficacia para la represión del frau-
de fiscal y, en definitiva, su inoperancia práctica demo-
strada por una casi absoluta falta de aplicación. Se cita-
ba como dato significativo que el Tribunal Supremo solo
se había pronunciado sobre la aplicación del referido ar-
tículo 319 en dos sentencias, ambas del siglo XIX (5 de
febrero de 1.898 y 13 de julio de 1.899).

Ahora, el artículo 35 de la Ley 50/1.977, modi-
fica la rubrica del Capítulo VI del Título III del Libro-
II sustituyéndola por la: "Del delito fiscal" y da nueva
redacción al único artículo que comprende ese Capítulo y
que es el dicho 319. Los artículos 36 y 37 de la Ley que
comentamos dictan reglas sobre jurisdicción, competencia
y procedimiento.



2)

I.- El tipo penal.

Se dice en el nuevo texto: "Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas".

El sujeto activo del delito será, pues, la persona que según la Ley resulte obligada al cumplimiento de la prestación tributaria sea como contribuyente o como sustituto del contribuyente, tal como definen ambas figuras los artículos 30 y siguientes de la Ley General Tributaria e igualmente las personas obligadas al pago de tributos, arbitrios y tasas en favor de las Haciendas provinciales o municipales.

Por impuestos habrán de entenderse no sólo los tributos que fiscalmente reciben aquella denominación sino cualquier exacción fiscal o parafiscal como resulta del propio texto legal que en el apartado dos se refiere genéricamente a "tributos" y no a "impuestos", con una dicción mucho más amplia.

Aclara la Ley, como es de rigor, los supuestos en que el deudor tributario sea una persona jurídica, determinando la física a la que deba imputarse el delito, = que se presume en quienes ejerzan funciones de administración directiva, salvo que se demuestre su irresponsabilidad. Debe interesarse en tal evento cual haya sido el autor material y muy especialmente determinar el directo inspirador de la infracción.

Para que la responsabilidad recaiga en el administrador -director, gerente, consejero delegado u otros = que efectivamente ejercen ese papel- será menester que en el ámbito jurídico de la estructura de la empresa la esté conferido poder de decisión y lo haya ejercido expresamente para ordenar o cometer el fraude. Pero entiéndase en todo caso que si éste se acredita como evidente no deberá = aceptarse, por el simple juego y la interdependencia de las atribuciones civiles y mercantiles que configuren la organización de la empresa, que la infracción carece de titular penal responsable es decir que se ha producido sola.

El hecho antijurídico de la evasión fiscal se == contrae tanto a la elusión del pago del impuesto de molo = directo como, indirectamente, mediante la obtención o disfrute ilícito de cualquier exención, desgravación, bonificación u otro beneficio fiscal en cuya virtud se hubiere = reducido ineludiblemente la deuda tributaria. Pero tanto una como otra figura sólo son punibles cuando excedan de determinada cuantía y respondan a la utilización de determinados medios fraudulentos.



3)

"Se entiende -dice el último inciso del apartado uno- que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria".

a) Falsedad o anomalías sustanciales en la contabilidad.

Desde luego podrá consistir en cualquier mutación de la verdad en los documentos contables que presente gravemente alterada o que enmascare de manera fundamental la verdadera situación o movimiento económico de la empresa, simulando u ocultando datos de modo tendente a eludir el impuesto u obtener indebidamente el beneficio fiscal. Igualmente puede constituir un indicio que acucie el celo investigador, la llevanza de la contabilidad al margen de las normas del Plan general, cuando la empresa este obligada a ello. Será, sin embargo, necesario que al sujeto le este legalmente exigido llevar una contabilidad o que, sin obligación de llevarla, la utilice, exhiba o manifieste con propósito fraudulento. Lo que no podrá entenderse como circunstancia calificadora de fraude es la ausencia, en todo o en parte, de una contabilidad regular por quienes no tienen la obligación legal de llevarla.

b) Negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

En esta segunda hipótesis la imputación tendrá su apoyo en la presunción "iuris tantum" de malicia en la omisión u ocultación, total o parcial, de la base tributaria al concurrir con la desobediencia al mandato expreso del funcionario público competente para el ejercicio de las facultades de inspección fiscal poniendo trabas injustificadas o torpemente confusionarias a la labor inspectora.

Así, vendrá a constituir la conducta del contribuyente una actitud de resistencia análoga a la definida por el artículo 319 en su antigua redacción y, en este sentido, el tipo penal se constituye, entrando en juego esa presunción, en forma compleja constituida por los siguientes elementos:

- Existencia de una actividad investigadora que haya establecido, en principio pero con suficientes motivos racionales, la omisión u ocultación determinante del fraude y su cuantía, o bien la ausencia de realidad en los hechos que hubieren fundado el beneficio fiscal.

- Existencia de un requerimiento concreto al deudor tributario para la manifestación o exhibición de los



4)

elementos de investigación del hecho que legalmente se sean exigibles.

- Desobediencia expresa o tácita, pero en todo caso notoria, del deudor tributario al anterior requerimiento.

No es necesario consignar que para que pueda reputarse fraudulenta la conducta del contribuyente ha de ser intencional y deliberadamente dirigida a la elusión del impuesto o al disfrute ilícito del beneficio fiscal. La conducta basada en defectuosas informaciones o en cualquier otra negligencia, tendrá sus consecuencias administrativas, pero carecerá de trascendencia penal. El delito fiscal es claramente de tendencia, necesariamente doloso, y no puede ser cometido por imprudencia.

Además, para que la infracción revista caracteres de delito es menester que sobrepase determinados límites cuantitativos fijados por la Ley en cantidad igual o superior a los dos millones de pesetas.

La cuantía de la infracción no se determina por el total de la deuda tributaria. En primer lugar, porque no deberán computarse las sanciones fiscales, recargos por demora o en concepto de intereses. No obstante si los serán los recargos que fueren procedentes y exigibles al liquidar originalmente la exacción.

Además no son acumulables las distintas cuantías defraudadas cuando correspondan a distintos tributos no periódicos habiéndose de entender por tales aquellos que responden a hechos imponibles distintos cada uno de los cuales sea objeto de una propia y única liquidación. Los tributos periódicos, es decir, aquellos que responden al mismo hecho impositivo, si habrán de acumularse en tanto que correspondan a un mismo período impositivo.

II.- Jurisdicción y competencia.

Conforme al artículo 36 "el conocimiento de las causas por los delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria". Conforme a este pronunciamiento el nuevo delito fiscal se somete exclusivamente a los Jueces y Tribunales ordinarios, sin contemplación a ninguna clase de fueros en favor de otras jurisdicciones.

La competencia territorial vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica imputada. Así resulta de la alusión al fuero del domicilio que contiene el artículo 37, párrafo 2 y que en tal sentido deja resueltas las difíciles cuestiones que pudieran



5)

ra plantear la determinación del lugar de comisión del delito.

El procedimiento aplicable, dada la naturaleza de las penas y la cuantía mínima de las sanciones pecuniarias que señala el artículo 35, párrafo 1, será el denominado procedimiento de urgencia que regula el artículo 779 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

III.- El requisito de procedibilidad.

Conforme al tenor de la Ley, estos delitos fiscales no son perseguibles de oficio ni pueden ser objeto de acción pública pues dispone el artículo 37, apartado uno: "los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela".

Sin embargo, tampoco resulta que la acción penal haya de ser ejercida por la Administración pues de los párrafos dos y tres de dicho artículo 37 se desprende que esa misión ha sido asignada al Ministerio Fiscal.

A tenor de las disposiciones de dichos párrafos dos y tres, los requisitos, son los siguientes:

Primero.- Procedimiento administrativo de liquidación, determinación e investigación del hecho imponible y de la cuantía defraudada por cada concepto contributivo y en el cual se haya agotado la vía gubernativa.

Es muy de tener en cuenta que la Ley no contempla la posibilidad de que el acto administrativo haya sido impugnado judicialmente en vía contencioso-administrativa. El Fiscal deberá tener en cuenta esta posibilidad que, en su caso, constituiría cuestión prejudicial conforme a lo prevenido en el artículo 4º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Segundo.- Decisión o acuerdo del Delegado de Hacienda, previo informe del Subdelegado de inspección e Inspector Jefe, del Administrador de tributos, Impuestos inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado o bien, en las defraudaciones contra las Haciendas locales, acuerdo o decisión del Alcalde o del Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación, resolviendo poner en conocimiento del Ministerio Fiscal, en ambos casos, los hechos que se estimen constitutivos de delito fiscal.

Tercero.- Formulación de querrela por el Ministerio Fiscal de acuerdo con las disposiciones de los artí



FISCALIA
DEL
TRIBUNAL SUPREMO

-416-

6)

culos 105 y 271 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, si = de la documentación remitida por el Delegado de Hacienda = de la provincia o por la presidencia de la Diputación Provincial o por la Alcaldía correspondiente, resultan los da tos necesarios que revelen suficientes indicios del delito fiscal y se acredite que se han cumplido todos los requisi tos legalmente establecidos para su persecución.

Aunque las pruebas practicadas en el expediente administrativo y la resolución recaída no sean vinculantes para los tribunales constituyen la pieza fundamental de la instrucción una vez sean corroborados judicialmente los ex tremos de hecho que lo fundamenten.

Ejercitada la acción penal la única acción acusa dora será la del Ministerio Fiscal que habrá de desplegar= todo su celo para que la investigación sumarial sea eficaz en la determinación de los hechos imputados y de sus circ cunstancias.

Dios guarde a V.E. y a V.I. muchos años.
Madrid, 20 de Abril de 1.978.



cmos. e Ilmos. Sres. Fiscales de las Audiencias Territoriales y Provinciales.

CIRCULAR NUMERO 1/ 1.981, del FISCAL GENERAL DEL ESTADO

" EN TORNO AL CARACTER PERIODICO DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRAFICO DE EMPRESAS A LOS EFECTOS DEL ARTICULO 319 DEL CODIGO PENAL.

Excmos e Ilmos señores:

Con la promulgación de la ley 50/1.977, de 14 de noviembre se introdujo de modo expreso en nuestro ordenamiento jurídico el llamado "delito fiscal" definido en el artículo 319 del Código penal: En un orden puramente objetivo comete este delito "el que defrauda a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas". De esta estricta literalidad del precepto se desprende que es esencial para el nacimiento de la figura del delito la determinación del quantum de lo defraudado y a la hora de fijar la entidad de la infracción ejercerá una decisiva influencia la naturaleza del tributo. A estos efectos el apartado segundo del artículo 319 distingue entre tributos periódicos y tributos no periódicos...

... Hasta aquí el tema es pacífico y no ha ofrecido mayores dificultades interpretativas. Mas las Delegaciones de Hacienda, de conformidad con la obligación ex lege impuesta por el artículo 37 de la ley de 14-11-1977 han comenzado a enviar expedientes al Ministerio Fiscal- compuestos por el procedimiento administrativo de liquidación, determinación e investigación del hecho imponible y de la cuantía defraudada por cada concepto contributivo, para la iniciación del oportuno proceso penal a través de denuncia o querrela. El mayor número de expedientes remitidos lo han sido por presuntas defraudaciones del impuesto general sobre el tráfico de empresas; y en el examen que de ellos ha de hacerse para precisar si los hechos pueden integrarse en el tipo que describe el artículo 319 se ha planteado un problema que se proyecta sobre el elemento objetivo esencial de la cuantía de la defraudación, cual es el de si, a los efectos del delito fiscal, debe considerarse o no como tributo periódico el impuesto general sobre el tráfico de empresas.

Los criterios mantenidos sobre su naturaleza de tributo periódico o tributo no periódico han sido contrapuestas. De asignarse le uno u otro carácter dependerá muchas veces la decisión de iniciar o no el proceso penal, pues sólo la posibilidad de la acumulación de mas distintas cuantías defraudadas hará que se rebase la cifra de dos millones de pesetas, quantum ineliminable para desenvolvernó en el área del delito fiscal. En efecto, si se interpreta el artículo 319 conforme a la tesis del tributo periódico la cuota tributaria, al referirse al período impositivo o el año natural, normalmente alcanzará la cifra exigida para que el hecho sea delito. Mientras

que, si se acepta el criterio del tributo no periódico, al tener que considerar cuantía defraudada la correspondiente a cada hecho imponible, y más aún, a cada concepto por el que el hecho imponible es susceptible de liquidación, no es fácil que se alcance la cifra prevenida para que el hecho sea delito y no mera infracción tributaria.

En un plano teórico y en trances de determinar la naturaleza periódica o no del impuesto general sobre el tráfico de empresas, puede decirse que hay argumentos paralelos en favor de uno u otro sistema.

En favor de que nos hallamos ante un impuesto no periódico podrían esgrimirse las siguientes razones:

- El hecho imponible no es el volumen de operaciones de una empresa, ni su actividad comercial durante periodos determinados, de tiempo, sino cada una de las operaciones de venta o entrega de mercancías mediante previo, ejecuciones de obras, arrendamientos, etc, descritos en el artículo 3º de la norma reguladora...

-- El impuesto no se devenga periódicamente, sino una vez realizada la correspondiente operación mercantil (artículo 8)

-- El impuesto se exigirá por cada operación sujeta a gravamen (artículo 36)

Como el régimen legal de este impuesto presenta particularidades frente a otros tributos no periódicos, de ellas se extraen los argumentos que conducen a la tesis del impuesto periódico. Son éstos:

-- Aunque el hecho imponible está constituido por cada operación sujeta a gravamen, estas operaciones deben realizarse, para que dar sujetas al impuesto, en el ejercicio de una actividad comercial caracterizada por la nota de habitualidad (artículo 1, 1ª, condición 2ª), y ésta supone, evidentemente, una actividad que se desarrolle en el tiempo.

-- Aunque el impuesto se exige por cada operación sujeta a gravamen, las declaraciones-liquidaciones se deben prestar periódicamente, dependiendo la periodicidad (trimestral, semestral o anual) del volumen total de ingresos (artículo 38 del Reglamento de 23-12-1971)

-- A causa de la periodicidad de las declaraciones-liquidaciones, éstas contienen el volumen total de ingresos por cada grupo de operaciones --sujeto al mismo tipo impositivo-- del que se obtiene la correspondiente cuota tributaria global referida al total de operaciones realizado en el periodo correspondiente.

-- Como consecuencia, asimismo del carácter periódico de las declaraciones, la exacción y gestión tributarias se realizan también periódicamente.

La alternativa argumental de impuesto periódico--impuesto no periódico debe resolverse en favor de la periodicidad del impuesto general sobre el tráfico de empresas. Si, ciertamente, el artículo

35 de la ley de 14-11-1977 distingue entre impuestos periódicos y no periódicos, es también evidente del tenor de la norma no se obtiene una clara línea diferencial entre los mismos que permita separarlos con nitidez en el ámbito del derecho tributario positivo. Por las consecuencias que la naturaleza del tributo proyecta en la formación de las estructuras punibles, es indispensable integrar ese espacio atendiendo a otros elementos interpretativos.

Es conocido que la nota de periodicidad puede referirse a una de estas dos circunstancias: bien a la actividad sobre la que se asienta el presupuesto de hecho del tributo o a la materialización de la obligación tributaria principal (el ingreso de las cuotas en el Tesoro público).

1. Desde el primer punto de vista anotado, es preciso distinguir diversas categorías de tributos.

a) Los relativos a hechos imponibles, o más ampliamente, a situaciones que se producen aislada y esporádicamente, sin que sea previsible su repetición, o, en todo caso, sin que formen parte de una actividad que per se exige la producción de una serie de actos homogéneos que se efectúan en masa: son éstos los tributos que gravan el tráfico patrimonial civil, como el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, o las transmisiones por causa de muerte...

b) Una segunda categoría es la de los tributos que si bien se devengan por cada operación aislada en virtud de imperativo legal, contemplan y se refieren a una actividad que por sí misma exige una repetición de actos y una continuidad. Ejemplo relevante de estos tributos es el impuesto general sobre el tráfico de empresas que, técnicamente, se ha calificado por la doctrina como impuesto sobre el volumen de ventas o sobre la cima de negocios, lo que poen de relieve la artificiosidad del devengo legal operación por operación.

c) un tercer grupo está formado por los tributos cuyo devengo se realiza en unos plazos determinados y con una periodicidad establecida en la ley. Aparecen aquí, fundamentalmente, el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre sociedades.

Bajo estos puntos de vista son tributos periódicos a efectos del artículo 35 de la ley de 14-11-1.977, y, por remisión, del artículo 319 del código penal, los incluidos en los apartados b) y c). Otra conclusión, aparte de producir una notoria desigualdad en la posibilidad de incriminar los ilícitos fiscales de naturaleza penal, llevaría a resultados inviables, pues la declaración legal del devengo "operación por operación" puede resultar inoperante cuando se trate de operaciones de tracto sucesivo.

2. La anterior conclusión se refirma si acudimos al régimen de las declaraciones y consiguientes ingresos de las cuotas tributarias en el Tesoro. Para los tributos del apartado a), considera

dos no periódicos, la obligación tributaria fundamental --la de declarar y, en su caso, ingresar-- se impone para ser cumplida en un plazo determinado a partir de un evento concreto e instantáneo. Sin embargo en los grupos b) y c) el régimen es diferente: la declaración y el ingreso que proceda se ha de hacer repetidas veces y periódicas veces en un tiempo predeterminado que, normalmente, suele ser trimestral, semestral o anual, englobando todos los flujos de rentas o de ingresos percibidos por el sujeto pasivo en tal período. Todos estos tributos son periódicos.

Obsérvese, además, que en ellos es en el momento en que falta el ingreso cuando se exterioriza la voluntad antijurídica del obligado y no cuando se produce el devengo, de tal norma que antes ni la Administración puede exigir cuota alguna en tanto no haya transcurrido el plazo para efectuarlo, previa la oportuna declaración, ni sería posible proceder contra aquél, dada la falta de conducta irregular.

El impuesto general sobre el tráfico de empresas debe calificarse de impuesto periódico, y conforme a lo establecido en el artículo 35, dos de la ley de 14-11-1977, según el cual, "el importe de lo defraudado se referirá al año natural", será la suma defraudada en tal lapso de tiempo la que haya de considerarse, sin que deban o contemplarse períodos de tiempo inferiores, aunque se trate de declaraciones semestrales o trimestrales, ni tampoco realizarse una imputación estimativa por virtud del mecanismo de la llamada elevación al año u otro análogo..."

-415-

BIBLIOGRAFIA GENERAL.

- ACOSTA ESPAÑA; RAFAEL: "Normas sobre infracciones tributarias en el derecho alemán", en IX SEMANA de estudios de derecho financiero, 1.961, págs 223 y ss.
- EL MISMO: "Sobre el concepto de presión fiscal". X SEMANA de estudios de derecho financiero, "págs 207 y ss.
- ALSAMONTE; ADALBERTO: "Osservazioni sul disegno di legge in tema di norme per la repressione di gravi reati previsti dalle leggi relative alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto". Rivista penale. Anno CIV, julio-agosto 1.978;
- ALBIRANA GARCIA-QUINTANA; CESAR: "Notas sobre el ordenamiento español ante el fraude tributario" IX SEMANA..., págs 277 y ss.
- ALVAREZ GENDIN; SABINO: "Notas sobre la naturaleza de la infracción tributaria", en X SEMANA..., págs 559 y ss.
- ALZAGA VILLAMIL; OSCAR: "Comentario sistemático a la Constitución española de 1.978": Ediciones del foro. Madrid. 1.978
- ANDRES ORIZO, FRANCISCO de: "Cambio sociológico socio-cultural y comportamiento económico". Centro de investigaciones sociológicas. Madrid. 1.978.
- BAJO FERNANDEZ; MIGUEL: "Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial". Editorial Civitas, S.A. Primera edición, 1978.
- BAYONA DE PEROGORDO; JUAN JOSE: "Aspectos procedimentales del delito fiscal". Civitas, revista española de derecho financiero. Número extraordinario dedicado a la ley de medidas urgentes de reforma fiscal (Ley 50/1977, de 14 de noviembre), págs 737 a 773.
- BELTRAN; LUCAS: "Lecciones de derecho fiscal". 3ª edición. Valladolid, 1966;
- BENZO MESTRE; FERNANDO: "circunstancias modificativas de la responsabilidad en la infracción tributaria", en X SEMANA, págs 569 y ss.
- EL MISMO: "esbozo de bases para una ley penal fiscal española" X SEMANA..., págs 575 y ss.
- EL MISMO: "Estudio preliminar y bases para una ley penal fiscal española". Tesis doctoral inédita. Madrid. 1.956.
- BERTOZZI; ALDO: "La legge finanziaria penale nel tempo". Rivista penale. Anno CIII, n° 10, ottobre 1977, págs 795 y 796.
- BRANCACCIO; ANTONIO: "Rilevanza penale dell'evasione delle imposte sul reddito. Aspetti sostanziali e processuali. Essiguenze di riforma. R I D P P. Anno 1977. 4, págs 1264 a 1297.
- CAMPELO IGLESIAS; ESTEBAN: "Contribución al estudio del delito fiscal". B I M J . Año XXXII, n° 1127, 5 de abril de 1978

- CREZEZ FERNANDEZ; MIGUEL: "Cuadros y cifras de la presión fiscal en España". X SEMANA..., págs 325 y ss.
- CIRCULO DE ESTUDIOS JURIDICOS: "las exigencias previas del Estado de derecho para la admisión en España del delito fiscal". Madrid. 1:971.
- COBO DEL ROSAL; MANUEL: "Derecho penal y derecho tributario": Revista del foro canario. 2ª época. Año XVII, número 48: Las Palmas de Gran Canaria. 1.968.
- COLOQUIOS SOBRE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS: IX SEMANA..., págs 349 y ss; X SEMANA..., págs 643 y ss.
- CORDOBA RODA; JUAN: "Comentarios al código penal".
Tomo I: artículos 1-22 (Córdoba Roda y Rodríguez Mourullo). Reimpresión. 1.976.
Tomo II: artículos 23-119. Córdoba Roda, Rodríguez Mourullo, Del Toro Marzal y Casabó Ruiz. Reimpresión, 1.976.
TOMO III: artículos 120-340 bis c). Editorial Ariel. Barcelona-Caracas-México. 1ª edición. enero de 1.976.
- EL MISMO: "El delito fiscal". Civitas, revista española de derecho financiero, número extraordinario..., págs 689 a 701.
- CUELLO CALON; EUGENIO: "Derecho penal, revisado y puesto al día por César Camargo Hernández. 2 tomos (parte general y especial) con dos volúmenes cada uno. Bosch casa editorial. Urpel 51 bis, Barcelona, 13 edición 1.972.
- DALLOZ: code général des impôts. 1.979.
- DALLOZ: code pénal: 1978-1979.
- DE JUAN Y PEÑALOSA; JOSE LUIS: "naturaleza de las infracciones tributarias en el derecho francés"; IX SEMANA..., págs 263 a 268.
- DE LUIS MONASTERIO GUREN; FELIX: "cuadros estadísticos de la comparación internacional de las cargas fiscales", por... y Don Rafael Acosta España, en X SEMANA..., págs 266 y ss
- DE LUNA; ANTONIO: "La doctrina de las leyes meramente penales y la evasión fiscal" IX SEMANA..., págs 309 y ss.
- DEL ROSAL; JUAN: "ideas sobre la aplicación de los principios del Derecho penal a la infracción tributaria" y "consideraciones jurídico-penales sobre el fraude fiscal", en "Cosas del derecho penal". Universidad complutense. Facultad de derecho. Sección de publicaciones. Madrid. 1.973, págs 659 y ss (El primero de los artículos publicado originalmente en X SEMANA..., págs 627 y ss
- ESTAPE RODRIGUEZ; FABIAN: "La reforma tributaria de 1845. Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos". Instituto de estudios fiscales. Ministerio de Hacienda. 1971.

- FERNANDEZ ALBOR; AGUSTIN: "estudios sobre criminalidad económica". Bosch, casa editorial, S.A. Barcelona, 1.978.
- FERNANDEZ BRETANO; J.: "El delito fiscal". revista de derecho financiero y Hacienda pública. Volumen XXVIII, número 135, mayo-junio de 1978, págs 725 y ss.
- FERNANDEZ CUEVAS; ANTONIO: "El delito fiscal", en XX SEMANA de estudios de derecho financiero. Madrid. 1.973, págs 35 y ss.
- EL MISMO, "el delito fiscal en la ley 50/1.977", en "Medidas urgentes de reforma fiscal"; volumen I, págs 299 a 310.
- FERNANDEZ FLORES; FRANCISCO: "infracciones tributarias en el derecho financiero italiano", en IX SEMANA..., págs 269 y ss.
- FERNANDEZ MONTES; MARCIAL: "Imputabilidad, culpabilidad y causas de justificación", en X SEMANA..., págs 561 y ss.
- FERREIRO LAPATZA; J.: "curso de derecho financiero español". Madrid 1975.
- FLORA; GIOVANNI: "Profilo penali in materia di imposte dirette ed I.V.A." CEDAM. Casa editrice Dott. Antonio Milani. Padova. 1979.
- FONTANA LAZARO; JOSEPH: "Hacienda y Estado en la crisis final del Antiguo Régimen español, 1823-1833". Instituto de estudios fiscales. 1973.
- GALLO: "Diritto penale e processuale tributario". Milano, 1.971.
- GARCIA RADA; DOMINGO: "El delito tributario (Con especial referencia al derecho peruano)". Lima, 1975.
- GAUTHIER; JEAN: "Fraude fiscal y derecho penal. Notas sobre una ley reciente", *révue pénale suisse*. 3/1979, tomo 96.
- GOMEZ-DEGANO y CEBALLOS-ZUÑIGA; JOSE LUIS: "El delito fiscal", en "Medidas urgentes de reforma fiscal", volumen I, págs 257 a 296.
- GONZALEZ GARCIA; F.: "El delito fiscal en la ley de medidas urgentes de reforma fiscal". Revista de derecho financiero y Hacienda pública. XXVIII; número 135, mayo-junio 1.978, págs 743 y ss.
- GONZALEZ NAVARRO; FRANCISCO: "Naturaleza y calificación de la infracción tributaria", en X SEMANA..., págs 539 y ss.
- GONZALEZ SERRANO; "Apéndice a los comentarios del código penal de Don Joaquín Francisco Pacheco"= 3ª edición, Madrid, 1885.
- GOYET; F: "Droit pénal spécial". 8ª édition. Entièrement refondue et mise à jour par Marcel Rousselle, Pierre Arpaillange (et) Jacques Patin. Siery. 22, rue Soufflot. Paris V; 1972.
- GROIZARD Y GOMEZ DE LA SERNA; ALEJANDRO: "El código penal español de 1870 concordado y comentado. 4 tomos. 2ª edición, corregida y aumentada. Madrid. Establecimiento tipográfico de los sucesores de J.A.GARCIA.Calle de la Alameda, 10. 1911.

- GROSSO; CARLO FEDERICO: "Sanzioni penali e sanzioni non penali nell' illecito fiscale". R.I.D.P.P., anno XXI, fasc. 4-78
- QUILLIERON; PIERRE ROBERT: "Faut-il réviser les dispositions du code pénal relatives aux infractions dans la faillite et la pour suite pour dettes?". revue pénale suisse, 88/1972.
- ILLANES; LUIS: "Un sistema de infracciones y sanciones tributarias" en XI conferencia técnica del centro interamericano de administradores tributarios, págs 423 y ss. Madrid. 1.976.
- ISAC AGUILAR; JAIME: "Los impuestos en España" 1.974, 6ª edición. Ministerio de Hacienda.
- JIMENEZ ASENJO, ENRIQUE: "Divagaciones en torno al fuero gubernativo fiscal", X SEMANA..., pág 583 y ss.
- LAMPIS: "Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi penali minanziarie". Padova, 1.932:
- LANDROVE DIAZ; GERANDO: "Las infracciones tributarias ante el derecho penal español". Anuario de Dº penal y ciencias penales. Tomo XXIV, fascículo 1, enero-abril de 1.971, págs 79 y ss.
- LEJEUNE VALCARCEL; E. : "La discusión parlamentaria de la ley de medidas urgentes de reforma fiscal". R.D.F.y N.P. volumen XXVIII número 135, mayo-junio de 1978, págs 65d a 668.
- LOPEZ BERENGUER; JOSE: "La infracción tributaria en el derecho positivo belga", en IX SEMANA..., págs 233 y ss.
- EL MISMO: "La infracción tributaria: concepto, naturaleza, clases y consecuencias"; IX SEMANA..., págs 209 a 213.
- MANZINI: "Tratatto di diritto penale italiano". Torino. 1.961
- MARTIN NIÑO; JESUS: "La hacienda española y la revolución de 1868" Instituto de estudios fiscales (estudios de hacienda pública) . Ministerio de Hacienda. Madrid. 1.972.
- MATTES; HEINZ, y Herta Mattes: "problemas de derecho penal administrativo: historia y derecho comparado". Traducción y notas por José María Rodríguez Devesa, catedrático de derecho penal. Editorial revista de derecho privado. Editoriales de Derecho reunidas, EDESA, 1.979.
- MAURETA; JOSE MARIA: "Aportación al estudio del delito tributario". X SEMANA..., págs 599 y ss.
- MEDIDAS URGENTES DE REFORMA FISCAL: Dos volúmenes. Instituto de estudios fiscales. Ministerio de Hacienda. 1.977. Impreso en la fábrica Nacional de moneda y timbre.
- MEMORIA ELEVADA AL GOBIERNO NACIONAL en la solemne apertura de los Tribunales el día 15 de septiembre de 1.972 por el Fiscal del Tribunal Supremo, Excmo SR Don Fernando Herrero Tejedor.

- Editorial Reus. Madrid. 1.972.
- MEMORIA ELEVADA AL GOBIERNO NACIONAL en la solemne apertura de los tribunales el día 15 de septiembre de 1976 por el Fiscal del Tribunal Supremo. MADRID; editorial Reus. 1.976.
- MENENDEZ HERNANDEZ; JOSE; "Exigencias jurídicas para la implantación del delito fiscal", R.D.F. Y H.P. números 131-132. 1.977, págs 1173 y ss.
- EL MISMO: "Consideraciones en torno al delito fiscal". R.D.F. y H.P. número 134, págs 301 y ss.
- PENSO: "Diritto penale finanziario": Roma 1.976.
- PEREZ ROYO; FERNANDO: "La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal"; "Medidas urgentes de reforma fiscal"; Vol. I; págs (379 a 446) 311 a 378.
- POZO LOPEZ, JOAQUIN DEL y ARNAU ZOROA, FRANCISCO: "anotaciones sobre el delito fiscal" en "medidas urgentes de reforma fiscal," volumen I; págs 379 a 446:
- PUIG PEÑA; FEDERICO: "Derecho penal español"; cuatro volúmenes. Editorial Revista de derecho privado. Madrid. 1.969.
- QUINTANO RIPOLLES; ANTONIO: "Comentarios al código penal". 2ª edición editorial revista de derecho privado. Madrid. 1.966.
- EL MISMO: "Naturaleza y calificación de la infracción tributaria", en X SEMANA..., págs 531 y ss.
- EL MISMO: "Tratado de la parte especial del derecho penal". Editorial Revista de derecho privado. Madrid. 1.966
- QUINTERO OLIVARES; GONZALO: "El nuevo delito fiscal". Revista de derecho financiero y Hacienda Pública. Volumen XXVIII, número 137, septiembre--octubre 1.978, págs 1313 y ss.
- RODRIGUEZ DEVESA, JOSE MARIA: "Derecho penal español. Parte general Madrid 1.977.
- EL MISMO: "Derecho penal español. Parte especial". Madrid. 1.977.
- EL MISMO: "Derecho penal español. Parte especial. Suplemento a la séptima edición. Reformas hasta el 31 de diciembre de 1.979. Madrid. 1.980.
- EL MISMO: "El "terrorismo fiscal". Anuario de derecho penal y ciencias penales. Instituto nacional de estudios jurídicos. Madrid. 1.980.
- EL MISMO: "Problemas que plantea la posible criminalización de las infracciones tributarias: el delito tributario.". XI conferencia técnica del centro interamericano de administradores tributarios. Madrid. 1.976.

RODRIGUEZ ROBLES; ANTONIO: "Repercusiones de la infracción tributaria en los tipos de gravamen", en IX SEMANA..., págs 307 y ss.
RODRIGUEZ MOURULLO; GONZALO: "El nuevo delito fiscal". Civitas, revista española de derecho fiscal, números 15-16 de 1.977, pág 703 a 735.

---EL MISMO: "Presente y futuro del delito fiscal". cuadernos civitas. 1.974.

RUIZ JIMENEZ; JOAQUIN: "Infracción fiscal y estructura política", en IX SEMANA..., págs 289 y ss.

RUIZ VADILLO; ENRIQUE: "Algunos aspectos de la actividad económica como objeto del derecho penal". Revista de derecho judicial. número 38-39 de 1.969.

--- EL MISMO: "Incidencia del anteproyecto de texto constitucional en los derechos penal y procesal penal". B I M J año XXXII, número 112d.

RYSER; WALTER: "Dix leçons introductives au droit fiscal. Impôts directs". Berne, 1.974.

SAINZ DE BUJANDA; FERNANDO: "En torno al concepto y contenido della derecho penal tributario". A.D.P. 1967

--- EL MISMO: "Naturaleza jurídica de la infracción tributaria" en IX SEMANA..., págs 217 a 221.

SANCHEZ AGESTA; LUIS: "Historia del constitucionalismo español". Centro de estudios constitucionales. Reimpresión de la tercera edición revisada. Madrid. 1.978.

SEGOVIA LOPEZ; LUIS: "El nuevo delito fiscal". Boletín de información del Ministerio de Justicia. Año XXXII?, número 114o. 15 de agosto de 1978. Madrid.

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO. Director: Fernando Sainz de Bujanda. "Notas de derecho financiero". Tomo I; volúmenes 1º, 2º y 3º. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. Sección de publicaciones e intercambio, Madrid, 1.975-1.976.

SEMANAS DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO:

Mutualidad benéfica del cuerpo de inspectores técnicos del timbre del Estado. Editorial de derecho financiero.

IX SEMANA: Madrid, 1.961.

X SEMANA : Madrid, 1.962.

XX SEMANA: Madrid, 1.973.

SERRANO GOMEZ; ALFONSO: "Fraude tributario (Delito fiscal)". Editorial revista de derecho privado. Editoriales de derecho reunidas. Madrid. 1.977.

TIERNO GALVAN; ENRIQUE: "Leyes políticas españolas (1808--1936)" Editorial Tecnos. Madrid. 1.968.

VIADA Y VILASECA; SALVADOR: "Código penal, reformado, de 1870. Madrid 1885. Librería de Fernando Fe. Carrera de S Jerónimo, 2.

UNION DE JURISTAS DE ACCION CATOLICA : "Apariencia jurídica y reali
dad social en el campo de las leyes fiscales". IX SEMANA...
págs 329 y sigs.

WURLOD; MARCEL: "Evolution du droit pénal fiscal fédéral". Rapport
présenté par... Juge cantonal, Professeur à la faculté de
Droit, à Lausanne. Faculté de Droit de l'Université de Lau____
sanne. Séminaire pluridisciplinaire. 1.977.

